

***INSTITUTO DE ALTOS ESTUDOS MILITARES  
CURSO DE ESTADO MAIOR***

**1999 - 2001**



**TRABALHO INDIVIDUAL DE LONGA DURAÇÃO**

**DOCUMENTO DE TRABALHO**

O TEXTO CORRESPONDE A TRABALHO FEITO DURANTE A FREQUÊNCIA DO CURSO NO IAEM SENDO DA RESPONSABILIDADE DO SEU AUTOR, NÃO CONSTITUINDO ASSIM DOUTRINA OFICIAL DO EXÉRCITO PORTUGUÊS.

**O CONTROLO DE GESTÃO:  
CONTRIBUTOS PARA A DEFINIÇÃO DE  
*TABLEAUX DE BORD***

***Francisco Monteiro Fernandes  
Maj Eng***

## ÍNDICE

<b><u>INTRODUÇÃO</u></b> .....	1
<b>CAPÍTULO I. O SISTEMA DE CONTROLO DE GESTÃO E OS TABLEAUX DE BORD</b> .....	5
I.1 A Gestão e o Controlo de Gestão .....	5
I.2 Definição e bases do Controlo de Gestão .....	8
I.3 Os instrumentos do Controlo de Gestão .....	10
I.4 Os <i>tableaux de bord</i> .....	14
I.4.1 Caracterização geral .....	14
I.4.2 Pressupostos e metodologia para a sua concepção .....	16
I.4.3 A importância dos indicadores .....	19
I.4.4 Os <i>tableaux de bord</i> e os sistemas de informação .....	20
<b>CAPÍTULO II. METODOLOGIA DE RECOLHA, ANÁLISE DE DADOS E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS</b> .....	22
II.1 Metodologia de recolha e análise dos dados .....	22
II.2 Interpretação dos resultados .....	22
II.2.1 Planeamento no Exército .....	22
II.2.1.1 Definição de objectivos .....	22
II.2.1.2 Tipos de Planos .....	24
II.2.1.3 Elaboração dos planos de acção .....	25
II.2.1.4 Orçamentação .....	26
II.2.2 Execução .....	27
II.2.2.1 Responsabilização/descentralização .....	27
II.2.2.2 Sistemas de reporte .....	28
II.2.2.3 Coordenação das actividades .....	29
II.2.3 Controlo .....	29
II.2.3.1 Identificação das variáveis-chave de acção .....	29
II.2.3.2 Controlo orçamental .....	29

II.2.3.3 Indicadores e critérios de desempenho .....	30
II.2.3.4 Sistemas de informação e apoio à tomada de decisão .....	31
II. 2.3.5 Correção face a desvios .....	32
II.2.3.6 Avaliação .....	33
<b><u>CONCLUSÕES</u></b> .....	34
<b>CAPÍTULO III. PROPOSTAS; CONTRIBUTOS PARA A DEFINIÇÃO DE <i>TABLEAUX DE BORD</i></b> .....	35
III.1 Propostas .....	35
III.1.1 Formação e informação a todos os níveis de autoridade e comando dos objectivos e necessidades de um sistema de controlo de gestão .....	35
III.1.2 Definição de um Calendário Formal de Planeamento Anual do Exército .....	36
III.1.3 Análise e definição do organograma de gestão do Exército .....	37
III.1.4 Concepção e implementação do sistema de informação de gestão do Exército .....	38
III.2 Definição de um <i>tableau de bord</i> para as FOP, para uso do Comandante do Exército .....	40

## **BIBLIOGRAFIA**

### **ANEXOS:**

- A – Classificação e tipos de Controlo
- B – Níveis Clássicos de Gestão
- C – Caracterização dos Objectivos
- D – Matriz nível de gestão / instrumentos do controlo de gestão
- E – As fases de desenvolvimento do Controlo de Gestão
- F – Organização em Centros de Responsabilidade
- G – O Processo de Planeamento Operacional *NATO*
- H – Limitações do Controlo Orçamental
- I – Os indicadores não financeiros
- J – Metodologia de elaboração de um *tableau de bord*
- L – Caracterização dos indicadores
- M – Sistemas de Informação Computorizados
- N – Referencial de Avaliação do Sistema de Controlo de Gestão no Exército
- O – Responsabilidade de Planeamento no Exército
- P – Indicadores propostos pelo SIPPO

Q – A *Cadeia de Valor* do Exército

R – Objectivos e variáveis-chave de acção relativos às FOP

S – Guião das entrevistas

T – Glossário de abreviaturas

## **INTRODUÇÃO**

A vida de qualquer organização é constituída por uma multiplicidade de decisões e acções. Estas têm o propósito de cumprir os objectivos que a organização se propõe atingir, por forma a garantir a sua continuidade e desenvolvimento.

O processo de gestão – planeamento, organização, direcção e controlo – enquadra as decisões e acções que se exercem sobre recursos humanos, materiais e financeiros, combinando-os com eficiência<sup>1</sup> por forma a que deles resultem produtos e serviços necessários à sociedade.

Como organização, o Exército, tem de gerir os recursos que o País põe ao seu dispor, com eficiência e eficácia<sup>2</sup>, para o cumprimento da sua missão de apoio à estratégia nacional. Devido aos constrangimentos de recursos, é cada vez mais necessário quantificar e medir as acções desenvolvidas na concretização da sua actividade, de modo a permitir a sua avaliação e análise com base no racional custo/eficácia ou custo/eficiência e que informem, a cada momento, da verdadeira capacidade do Exército para cumprir a sua missão.

No Exército são diariamente realizados actos de gestão por todos os níveis hierárquicos, actos esses que implicam decidir: desde logo definir que objectivos atingir; que caminhos a seguir para os alcançar; como organizar os recursos; como dirigir os subordinados e finalmente analisar em que medida as realizações correspondem ou não ao planeamento efectuado<sup>3</sup>. Por outro lado, é necessário que os objectivos, que fundamentam as decisões tomadas aos vários níveis hierárquicos, sejam enquadrados e concorram para os objectivos definidos pelo Comandante do Exército,

---

<sup>1</sup> Eficiência é a medida normativa da utilização dos recursos, ou seja fazer certas as coisas. João Abreu de Faria Bilhim, *Teoria Organizacional, Estruturas e Pessoas*, Lisboa, ISCSP, p.319.

<sup>2</sup> Eficácia é a medida normativa do alcance dos resultados globais da organização, ou seja, fazer as coisas certas. Idem, p.319.

<sup>3</sup> Sebastião Teixeira, *Gestão das Organizações*, Alfragide, McGraw-Hill, 1998, p.6.

decorrentes da sua missão. Essas decisões devem ainda ser oportunas e fundamentadas com base no racional referido supra. Os sistemas<sup>4</sup> de controlo de gestão destinam-se a suprir essas necessidades e a lógica da sua existência não difere muito da lógica dos sistemas de comando e controlo, quando pensamos no planeamento e condução de operações militares.

Tal como os segundos, os sistemas de controlo de gestão implementados e/ou a implementar no Exército devem ser adequados ao seu sistema de valores, estrutura organizacional e fundamentalmente à característica da sua missão e actividades únicas.

Na abordagem ao tema do nosso trabalho, formulámos duas questões iniciais que conduzirão toda a investigação, porque intimamente relacionadas, julgamos que as respostas encontradas, corresponderão à resposta ao desafio que nos foi proposto:

- 1. Em que medida existe um sistema de controlo de gestão no Exército?**
- 2. Em que medida é possível conceber e definir um sistema de *tableaux de bord* como parte do sistema de controlo de gestão no Exército?**

Apesar de algumas características da organização alvo do nosso estudo – o Exército – tais como a grande dimensão, complexidade dos circuitos de informação, multiplicidade de especializações e elevada dispersão geográfica, é nosso parecer, que a identificação, análise e avaliação dos mecanismos e instrumentos existentes de controlo de gestão é possível realizar-se, focalizando a nossa atenção onde, supostamente, os mesmos deveriam existir, isto é, ao nível da Estrutura Superior do Exército<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> Sistema é um conjunto organizado de entidades (pessoas, máquinas, procedimentos, documentos, dados, informação), inseridas num determinado contexto (meio envolvente), cujas relações mútuas evoluem no sentido do cumprimento de um determinado objectivo. Anon

<sup>5</sup> Entendemos que o controlo de gestão é um sistema integrado “*top to bottom*”. (N.A.)

Para isso, utilizaremos como amostra as actividades de planeamento, execução e controlo ao nível da Estrutura Superior do Exército, e dos resultados dessa amostra, faremos a extrapolação para a totalidade da organização.

Com base no pressuposto anterior, a condução da investigação baseou-se na seguinte metodologia:

- Consulta de bibliografia diversa que aborda conceptualmente a questão do Controlo de Gestão e dos *Tableaux de Bord*.
- Análise de legislação, directivas e demais documentos que digam respeito às actividades de planeamento, execução e controlo no Exército;
- Condução de entrevistas, realizadas na pessoa do General CEME, no Estado Maior do Exército (Divisão de Planeamento e Programação, Divisão de Operações e Divisão de Sistemas de Informação, Comunicações e Segurança) e na Direcção de Serviço de Finanças;

Nesta medida, pareceu-nos adequado estruturar o trabalho da seguinte forma:

**Capítulo 1 – O Sistema de Controlo de Gestão e os *Tableaux de Bord***, onde são apresentados os conceitos relacionados com esta problemática, nomeadamente a sua inserção na gestão das organizações, a sua caracterização e as premissas que sustentam a sua adopção e implementação.

**Capítulo 2 – Metodologia de Recolha, Análise de Dados e Interpretação dos Resultados**, onde é realizada a análise dos dados obtidos no “trabalho de campo”, correlacionando os conceitos ou modelo de Controlo de Gestão apresentado e a realidade do Exército. No final deste capítulo julgamos estar em condições de responder

à primeira questão colocada: “*Em que medida existe um sistema de controlo de gestão no Exército?*”

**Capítulo 3 – Propostas; Contributos para a definição de *Tableaux de Bord***, onde propomos uma forma de implementar um sistema de controlo de gestão no Exército, que permita definir um conjunto de *tableaux de bord* para o mesmo, e num âmbito mais restrito, propomos ainda um *tableau de bord*, para o General CEME, relativo às Forças de Projecção. Com este capítulo pretendemos dar resposta à segunda questão colocada inicialmente: “*Em que medida é possível conceber e definir um sistema de tableaux de bord como parte do sistema de controlo de gestão no Exército?*”



## CAPÍTULO I

### O SISTEMA DE CONTROLO DE GESTÃO E OS *TABLEAUX DE BORD*

#### I.1 A Gestão e o Controlo de Gestão

Gestão ou administração<sup>6</sup> é entendido como o processo de se conseguir resultados através das pessoas<sup>7</sup>. Para além da orientação e coordenação de pessoas, a gestão implica também a afectação e controlo de recursos financeiros e materiais, ao dispor da organização, para alcançar os seus objectivos com a maior eficiência e economia de acção.

A função Gestão define ou interpreta os objectivos da organização, que são os resultados que se pretendem, e transforma-os em acção, através de planeamento, organização, direcção e controlo de todos os esforços realizados, a fim de atingir esses mesmos objectivos<sup>8</sup>.

A gestão abarca, então, quatro funções ou sub-funções: planeamento, organização, direcção e controlo que quando visualizadas na sua abordagem total para o alcançar de objectivos, formam o processo administrativo<sup>9</sup>.

A relação entre as várias funções é de completa interactividade; exercem umas sobre as outras influência e criam dependências recíprocas: um mau planeamento não possibilita um bom controlo; um deficiente controlo invalida as vantagens de um bom planeamento; a melhor organização não resiste a uma direcção inexistente ou omissa; o esforço de direcção perde-se numa organização desestruturada ou de estrutura

---

<sup>6</sup> Etimologicamente administrar e gerir têm o mesmo significado e para efeitos deste trabalho os termos serão usados indistintamente. (N.A.)

<sup>7</sup> Idalberto Chiavenato, Teoria Geral da Administração – vol 1, São Paulo, McGraw-Hill do Brasil, 1979, p.7.

<sup>8</sup> Sebastião Teixeira, op. cit., p.3.

<sup>9</sup> Idalberto Chiavenato, op. cit., p.225.

inadequada<sup>10</sup>. Em suma, a insuficiência em qualquer uma das quatro funções administrativas, torna falível a globalidade do sistema.

O planeamento pode ser definido como o processo de determinar antecipadamente o que deve ser feito (os objectivos a atingir) e como fazê-lo. Os planos, produto do planeamento, estabelecem a forma como a organização se vai articular e que actividades vai desenvolver para atingir os objectivos.

O controlo é o processo de comparação do actual desempenho da organização, com padrões previamente estabelecidos, apontando as eventuais acções correctivas necessárias. A oportunidade da acção correctiva é fundamental para a realização da função controlo. Independentemente da classificação ou caracterização do controlo<sup>11</sup>, a essência do conceito reside na determinação de se a actividade controlada alcança ou não os resultados desejados. Quando se fala em resultados desejáveis, pressupõe-se que estes resultados sejam previstos e conhecidos. Em síntese: “o conceito de controlo não pode existir sem o de planeamento”<sup>12</sup>.

O controlo de gestão engloba estes dois processos, envolvendo vários tipos de actividades de planeamento e controlo que ocorrem numa organização e que incluem<sup>13</sup>:

- Planear o que a organização deve realizar;
- Coordenar as actividades de várias partes da organização;
- Comunicar informação;
- Avaliar informação;
- Decidir que, ou se, alguma acção deve ser tomada;
- Influenciar as pessoas para modificar o seu comportamento.

---

<sup>10</sup> Manuel Pedroso Marques, O Jogo Estratégico na Gestão, Algés, DIFEL, 1996, p.50.

<sup>11</sup> Anexo A – Classificação e tipos de Controlo.

<sup>12</sup> Idalberto Chiavenato, op. cit., p.304.

<sup>13</sup> Robert Anthony e Vijay Govindaranjan, Management Control Systems, 9ª Edição, Boston, McGraw-Hill, 1998, pp.6-7.

Isto não significa que o controlo de gestão seja considerado uma função administrativa, englobando o planeamento e o controlo na sua totalidade. O controlo de gestão, quando implementado numa organização, situar-se-á a jusante da análise e planeamento estratégico e a montante do controlo de tarefas<sup>14</sup>.

A diferença essencial entre o planeamento estratégico e o controlo de gestão é que o primeiro é um processo não sistemático, pois a necessidade de uma decisão estratégica pode surgir a qualquer momento e o controlo de gestão é sistemático, com fases que se repetem em cadências periódicas: programação, orçamentação, execução e controlo<sup>15</sup>.

O controlo de gestão assume, à partida, a existência de objectivos coerentes que se devem alcançar no processo de gestão. A definição desses objectivos e a forma genérica de os alcançar são estabelecidos no processo de análise e planeamento estratégico. Assim, o plano estratégico deve ser o ponto de partida do processo de controlo de gestão. O controlo de gestão deve, por isso, ser encarado como um meio de assegurar a interligação e a coerência entre os objectivos e os planos de longo e curto prazo, a melhor forma de os realizar, e medir em qualquer altura a forma como as actividades estão a ser desenvolvidas e os objectivos alcançados. Um sistema de controlo de gestão numa organização é um dos sub-sistemas de que esta dispõe para a realização da sua estratégia, tal como a estrutura organizacional, a gestão dos recursos humanos, a cultura organizacional e os sistemas de informação, auxiliando-a a focalizar-se nos seus objectivos, otimizar a utilização dos seus recursos e orientar o comportamento dos seus gestores.

---

<sup>14</sup> Robert Anthony e Vijay Govindaranjan, op. cit., p.7.

<sup>15</sup> Hughes Jordan et al., O Controlo de gestão – Ao serviço da estratégia e dos gestores, 3ª Edição, Lisboa, Áreas Editora, 1999, p.66.

## **I.2 Definição e bases do Controlo de Gestão**

O controlo de gestão focaliza a sua atenção no desenvolvimento de instrumentos que permitam a actuação e acção dos decisores e gestores a todos os níveis<sup>16</sup>, com vista “a atingirem os objectivos estratégicos, privilegiando a acção e a tomada de decisão em tempo útil e favorecendo a delegação de autoridade e responsabilidade”<sup>17</sup>, ou é o conjunto dos processos de recolha e de utilização de informações, tendo em vista vigiar e governar a evolução da organização, a todos os níveis. Para isso, o controlo de gestão apoia-se em duas bases<sup>18</sup>:

- O processo de controlo que envolve a fixação de objectivos, a elaboração de planos de acção, a quantificação e a interpretação dos resultados intermédios para corrigir os planos de acção e alcançar os objectivos;
- O sistema de controlo que envolve o conjunto organizado dos instrumentos, planos, orçamentos, controlo orçamental, contabilidade e *tableaux de bord* que a organização utiliza para formalizar as suas escolhas.

Enquanto base instrumental, o controlo de gestão, insere-se perfeitamente na função administrativa controlo, mas enquanto processo abarca as funções de planeamento e controlo. Este processo, ao longo do tempo, define a natureza temporal do controlo de gestão.

Os gestores a todos os níveis tomam decisões que resultam em realizações correspondentes aos objectivos da organização. É desejável que as suas acções e decisões sejam enquadradas num processo rigoroso e sistemático que leve os gestores a avaliar os resultados, a compará-los com as previsões e a identificar as causas dos desvios para actuar com justeza<sup>19</sup>.

---

<sup>16</sup> Anexo B – Níveis Clássicos de Gestão.

<sup>17</sup> Hughes Jordan et al., op. cit., p.21.

<sup>18</sup> idem, p.348.

<sup>19</sup> ibidem, p.28.

Fazendo uso dos processos de planeamento e controlo, como já foi referido, o controlo de gestão inicia-se quando os gestores fixam os objectivos<sup>20</sup> quantificados a realizar até ao final de um determinado período. Com vista a facilitar o acompanhamento posterior, esses objectivos deverão ser fraccionados em valores intermédios, mensais ou trimestrais. Para atingir esses objectivos, os gestores elaboram planos de acção, escolhendo e afectando meios materiais, humanos, financeiros, que consideram mais adequados e compatíveis com os constrangimentos de recursos. A quantificação e a programação dos planos de acção e dos resultados prováveis a atingir, conduzem às previsões mensais ou trimestrais.

Ao longo do período de realização dos planos de acção, o processo de controlo de gestão continua com base no acompanhamento do resultados e tomada das decisões correctivas. Analisar os resultados parciais, comparar com as previsões e apreciar o carácter durável ou recuperável dos desvios, permite preparar as alterações necessárias aos planos de acção iniciais com a finalidade de os corrigir, para se atingirem os objectivos iniciais.

Na fase final, a avaliação dos desempenhos do período, em cada área de actividade, baseada nas realizações efectivas comparadas com os objectivos iniciais, permite aos gestores chegar a duas conclusões<sup>21</sup>:

- Utilizar o sistema de sanção-recompensa para valorizar o desempenho dos gestores a eles subordinados;
- Aproveitar a experiência acumulada e analisada nesse período como apoio para a preparação dos objectivos e planos de acção do período seguinte (feedback).

Para que o controlo de gestão seja aplicado é preciso conhecer antecipadamente como vão ser medidas as actividades, dispor atempadamente das informações

---

<sup>20</sup> Anexo C – Caracterização dos Objectivos.

<sup>21</sup> Hughes Jordan et al., op. cit., pp.29-30.

necessárias que permitam antecipar decisões no sentido de atingir ou melhorar essas medidas e conhecer rapidamente o impacto das decisões sobre o grau de realização dos objectivos. Para responder a estas necessidades, desenvolveram-se instrumentos de gestão, que constituem o sistema de controlo de gestão.

### **I.3 Os instrumentos do Controlo de Gestão**

Classicamente, os gestores são segmentados em três categorias, tendo em atenção o nível hierárquico que ocupam na organização<sup>22</sup>. O controlo de gestão utiliza numerosos instrumentos que procuram satisfazer as necessidades de cada nível identificado<sup>23</sup>. Esses instrumentos dividem-se em instrumentos de pilotagem, instrumentos de orientação do comportamento e instrumentos de diálogo. Embora “segmentados” nestas três categorias, estes instrumentos são interdependentes. Apesar disso, a implementação de um sistema de controlo de gestão numa organização não obriga a que todos estes instrumentos sejam aplicados na sua totalidade e simultaneamente<sup>24</sup>.

**Os instrumentos de diálogo** destinam-se a promover as relações e o diálogo entre os gestores aos diversos níveis. Esse diálogo é importante no processo de negociação dos objectivos, na negociação dos meios a prever no plano operacional e no orçamento, na prestação de resultados e avaliação e na negociação das acções correctivas. O diálogo entre os vários níveis da “pirâmide organizacional” é importante porque conduz à aderência aos objectivos e aos meios de os alcançar e promove a coerência das acções a todos os níveis da organização.

**Os instrumentos de orientação do comportamento** visam responder às necessidades originadas pela existência de níveis de gestão diferenciados dentro de uma

---

<sup>22</sup> Anexo B – Níveis Clássicos de Gestão.

<sup>23</sup> Anexo D – Matriz nível de gestão / instrumentos do controlo de gestão.

<sup>24</sup> Anexo E – As fases de desenvolvimento do Controlo de Gestão.

organização. Enquadrar e canalizar a acção dos gestores a todos os níveis com vista à satisfação dos objectivos globais da organização e não dos objectivos parciais de cada um, é o objectivo destes instrumentos. São três os instrumentos que procuram responder a esta necessidade: a organização em centros de responsabilidade, a avaliação do desempenho e a implementação de preços de transferência interna.

**Os instrumentos de pilotagem**, nos quais iremos focalizar a nossa atenção, correspondem aos instrumentos necessários para que os gestores possam fixar objectivos, planear e acompanhar os resultados. São constituídos pelo plano operacional, pelo orçamento, pelo controlo orçamental e pelos "tableaux de bord". Os instrumentos de pilotagem permitem “desdobrar” os objectivos estratégicos na acção operacional e asseguram uma base de leitura e de interpretação permanente dos resultados da acção que serve como retorno de experiência (feedback) e apoia, em tempo, a tomada de decisão (feedforward). Como já foi referido, até à definição do plano estratégico o controlo de gestão não intervém, mas este constitui o ponto de partida do processo de controlo de gestão, que se inicia pela elaboração do plano operacional.

### **O plano operacional**

O plano operacional é a definição operacional da estratégia escolhida. O plano operacional visa o médio ou curto prazo e o plano estratégico o longo prazo. O plano operacional é quantitativo, claro e detalhado, porque a sua finalidade é verificar se a estratégia pode vir a ser realizável, focalizando-se nos aspectos essenciais e traduzindo em acções concretas as orientações recebidas do plano estratégico com a finalidade de viabilizar este último.

Normalmente, é elaborado um plano operacional por cada centro de responsabilidade<sup>25</sup>, que deve conter<sup>26</sup>:

- Os objectivos a atingir, que ficaram acordados entre o responsável do centro e o seu superior hierárquico;
- Os planos de acção para implementar a estratégia, os resultados esperados, o calendário das realizações e o responsável em causa;
- A previsão das necessidades em recursos, nomeadamente equipamentos, pessoal e financeiros;
- A previsão dos proveitos e dos custos no horizonte temporal do plano;
- A análise da proposta de plano.

Ao traduzir em acções detalhadas, as orientações estratégicas o plano operacional realiza a ligação entre o planeamento estratégico e o orçamento. Essa ligação cabe aos planos de acção que identificam as actividades necessárias e fundamentais (as variáveis-chave de acção) para atingir os objectivos<sup>27</sup>.

### **O orçamento**

A quantificação financeira desses planos de acção conduzem ao orçamento de cada área de responsabilidade da organização. O orçamento funciona então como um instrumento de gestão para viabilizar os planos de acção, tornando a afectação de recursos eficiente e avaliar a evolução da organização em relação aos objectivos, servindo como base de referência para controlo do desempenho corrente e como sinal de alerta para os gestores<sup>28</sup>.

---

<sup>25</sup> Anexo F – Organização em Centros de Responsabilidade.

<sup>26</sup> Hughes Jordan et al., op. cit., p.72.

<sup>27</sup> Embora não exista um modelo global para a elaboração do Plano Operacional, a sua elaboração, de alguma forma, e com as devidas ressalvas e adaptações, poderá ser semelhante ao processo de planeamento operacional NATO. (N.A.). Anexo G – O Processo de Planeamento Operacional *NATO*.

<sup>28</sup> Hughes Jordan et al., op. cit., pp. 90-93.



Do que foi referido ressalta a importância dos objectivos e planos de acção para a elaboração do orçamento e para que este se constitua numa ferramenta realmente válida de gestão. Os planos de acção são o resultado das decisões sobre as actividades que se executarão durante o ano seguinte e que têm implicações sobre os meios para atingir os objectivos. Os planos de acção são pois a base de afectação de recursos humanos, materiais e financeiros<sup>29</sup>. Parece óbvio que sem objectivos e planos de acção não poderá existir um orçamento coerente.

### **O controlo orçamental**

O controlo orçamental é a medida e análise dos desvios face às previsões orçamentais. Sem controlo, o processo de planeamento e orçamentação seria limitativo e pouco actuante, uma vez que o rigor de previsão subjacente a este processo seria pouco considerado<sup>30</sup>.

Para o controlo orçamental é importante não apenas a previsão do que virá a acontecer, mas também os objectivos (resultados) a alcançar e os planos de acção para os atingir.

O controlo orçamental deve incidir sobre os planos de acção quantificados em termos financeiros, constituindo um instrumento de acompanhamento da utilização dos meios e recursos por cada responsável, permitindo nomeadamente, manter cada gestor informado daquilo que se passa no seu centro de responsabilidade, comparando as realizações com as previsões, identificando as causas das diferenças e explicando as acções correctivas.

---

<sup>29</sup> Os planos de acção identificam os meios necessários, a quantificação desses meios em termos de recursos financeiros numa perspectiva de utilização óptima dos meios e recursos. (N.A.)

<sup>30</sup> Hughes Jordan et al., op. cit., p.157.

Atendendo a algumas limitações<sup>31</sup>, que impedem que o controlo orçamental seja utilizado como um instrumento de acompanhamento de resultados eficiente, foi desenvolvido outro instrumento de pilotagem: os *tableaux de bord*.

#### **I.4 Os *tableaux de bord***

Os *tableaux de bord*, que passaremos a designar por TBG (*tableau/tableaux de bord* de gestão), é um instrumento de pilotagem, assim como o plano operacional, o orçamento e o controlo orçamental. O plano operacional e o orçamento são instrumentos previsionais de resultados<sup>32</sup> e o controlo orçamental e o TBG são instrumentos de acompanhamento dos mesmos. O TBG pretende ser um instrumento rápido e flexível para o acompanhamento dos resultados. Rápido porque pode ser apresentado pouco tempo após o período de análise e flexível porque pode ser adaptado a cada gestor e centro de responsabilidade.

Os TBG são apenas um dos instrumentos ao dispor dos gestores para o controlo das suas actividades e como tal, são complementares dos restantes já enunciados, pois preenchem apenas parte da finalidade do controlo de gestão, que é dispor de informação e decidir em tempo útil.

##### **I.4.1 Caracterização geral**

Existem numerosas concepções de TBG, cuja tradução para português poderia ser de “quadro de comando” ou “quadro de controlo”<sup>33</sup>. Essencialmente, deve tratar-se de um instrumento de gestão muito sintético, rápido e frequente, que “contenha um conjunto de dados sobre os resultados de um centro de responsabilidade, para informação e

---

<sup>31</sup> Anexo H – Limitações do Controlo Orçamental.

<sup>32</sup> Traduzem uma previsão do que quer atingir. (N.A.)

<sup>33</sup> Iremos manter a designação original que o uso consagrou. (N.A.)

acção do gestor”<sup>34</sup>. Para uma organização, os TBG, são instrumentos que medem permanentemente o desempenho ou *performance*. Não existe um TBG único numa organização, mas um TBG para cada centro de responsabilidade, que se articula de forma coerente com os TBG dos níveis hierárquicos superiores e inferiores.

Os TBG poderão assemelhar-se ao painel de instrumentos de um automóvel ou avião, que permitem ao condutor ou piloto, seguir na direcção ou rumo para chegar a um destino que inicialmente definiu, lendo os indicadores que revelam o estado de funcionamento do aparelho.

O TBG é um instrumento de gestão com vista à acção dos gestores e assume-se como um sistema de comunicação do controlo de gestão. O TBG deve chamar a atenção do responsável de um centro de responsabilidade sobre os factores-chave, ou variáveis-chave de acção<sup>35</sup>, para atingir os objectivos, apoiando-se sobre um conjunto de informações, fornecidas pela contabilidade ou pelas estatísticas.

Os TBG, produzem informações de acompanhamento e controlo, e cumprem a sua missão ajudando o gestor na tomada de decisão e no controlo de gestão. Como são instrumentos destinados a fornecer informação rápida para actuar no curto prazo, isso implica o respeito por um conjunto de características<sup>36</sup>:

- **Rapidez** – devendo estar disponíveis pouco tempo após o período em análise. Esta rapidez implica que os indicadores, ao contrário do rigor da contabilidade, reflectam muitas vezes aproximações e estimativas;

---

<sup>34</sup> Hughes Jordan et al., op cit, p.206.

<sup>35</sup> Variáveis-chave de acção são os meios sobre os quais o responsável tem poder de decisão, por delegação de autoridade, com maior efeito potencial sobre a realização dos objectivos. Hughes Jordan et al., op cit, p.218.

<sup>36</sup> idem, pp.207-209.

- **Estimativas** – como corolário da característica anterior, quando se privilegia a rapidez reduz-se o rigor e detalhe na medição dos indicadores constantes no TBG, que em última análise poderão ser estimados e posteriormente confirmados;
- **Diversidade** – as decisões não se podem basear exclusivamente em dados financeiros, pelo que dados físicos ou não financeiros devem também constar no TBG.
- **Síntese** – devem conter um mínimo de indicadores essenciais para o gestor poder acompanhar aquilo que são as variáveis essenciais do seu plano de acção.
- **Frequência** – a frequência de publicação ou actualização dos TBG é fundamental, de forma a que apoie, em permanência, a tomada de decisões pelos gestores.

Podemos afirmar que para além de instrumentos de controlo de gestão, os TBG, são instrumentos de apoio à tomada de decisão, pois a tomada da decisão é o processo de conversão da informação em acção<sup>37</sup>.

Embora materialmente os TBG sejam quadros com números e/ou gráficos, eles integram todos os instrumentos de controlo de gestão, encerrando em si, a síntese de todo o sistema de controlo de gestão, sendo, na sua forma mais desenvolvida, muitas vezes apelidados de “tableau de bord integral”<sup>38</sup>. Por este motivo a sua concepção ultrapassa largamente os aspectos técnicos.

#### **I.4.2 Pressupostos e metodologia para a sua concepção**

Os TBG são instrumentos que permitem controlar a realização eficiente dos objectivos fixados, identificando o que não evolui como o previsto. É necessário para isso dispor de uma previsão, uma referência que permita comparar em permanência o

---

<sup>37</sup> José Rascão, *Análise Estratégica – Sistema de Informação para a Tomada de Decisão Estratégica*, Lisboa, Edições Sílabo, 2000, p.155.

<sup>38</sup> Antonio Dávila, “El Cuadro de Mando Integral”, *Revista de Antiguos Alumnos*, IESE, Univesidad de Navarra, p.36.

previsto e o realizado. Isto realça a importância e necessidade de um ou vários objectivos anteriormente fixados, que sirvam de previsão ou referência. Sendo os objectivos um fim em si, os planos de acção determinam quais as actividades e meios empenhados para a sua consecução. O acompanhamento dos resultados ou a medida da forma como se está a caminhar para os atingir deve recair sobre os meios e actividades identificados nos planos de acção, que conduzem à realização dos objectivos, isto é, das variáveis-chave de acção, correspondentes a cada objectivo. A quantificação de cada variável-chave é realizada por indicadores financeiros, e não financeiros<sup>39</sup>, que no fundo materializam fisicamente a forma como a organização utiliza os seus recursos e como os objectivos vão sendo alcançados.

Os TGB são assim um conjunto ordenado e coerente de indicadores, em número limitado<sup>40</sup>, que permitem aos gestores acompanhar as variáveis-chave de acção e sobre elas tomar decisões no sentido de cumprir os objectivos.

Os objectivos poderão corresponder aos resultados apenas de um centro de responsabilidade ou nível de decisão, ou como é mais usual, que vários centros de responsabilidade concorram para a realização de um ou mais objectivos.

É por isso indispensável que exista ligação entre os TBG dos diferentes níveis hierárquicos, por forma a que cada um disponha das informações necessárias e que estas sejam coerentes e complementares entre si, não significando isto que sejam as mesmas. Tal significa que deve haver um TBG para cada nível de decisão na organização e assim como as informações constantes de cada TBG não são necessariamente iguais, também a frequência de publicação não será idêntica. *“A frequência de publicação do TBG tem de ser adequada às possibilidades de acção dos responsáveis. Geralmente, escolhe-se a frequência de publicação, de tal modo que corresponda à duração do período mínimo*

---

<sup>39</sup> Anexo I – Os indicadores não financeiros.

<sup>40</sup> Entre 10 e 12, segundo Hughes Jordan et al., op. cit., p.40.

*necessário para que o parâmetro varie sob a acção do responsável*”<sup>41</sup>. Tal significa que, dependendo do nível em questão, a frequência de publicação varie entre uma semana a um trimestre ou um semestre.

Os TBG são também um meio de comunicação escrita entre superiores e subordinados e um meio de avaliação do desempenho, já que demonstram através da evolução dos resultados se as acções correctivas foram tomadas, se foram correctas e oportunas. Para empreender acções correctivas é necessário que a um desvio entre uma previsão e uma realização, esteja associada uma causa e um meio necessário para o corrigir. Essa informação deve ser apresentada também nos TBG.

A concepção de um sistema de TBG é um trabalho que deverá associar os gestores a todos os níveis organizacionais, porque os elementos dos TBG estão estritamente relacionados com os meios de actuação e de decisão dos gestores. *“Uma análise cuidada desses meios permite seleccionar aqueles que têm maior influência sobre os resultados e isso passa por um trabalho realizado em comum. Decidir o conteúdo e natureza dos elementos dos TBG é então uma base formal do contrato de gestão entre os vários responsáveis”*<sup>42</sup>.

Uma metodologia de concepção de TBG, que respeite os pressupostos enunciados é proposta por Hughes Jordan, e é apresentada em anexo<sup>43</sup>.

Para a concepção de um TBG, são também relevantes as questões relativas à cultura e modelo organizacional, cujas respostas, sendo positivas revelam algumas condições desejáveis para a implementação de um sistema de TBG:

- Cultura organizacional vocacionada para a medida do desempenho e resultados?
- Visão comum das preocupações e vontade estratégica?

<sup>41</sup> Hughes Jordan et al., op. cit., p.212.

<sup>42</sup> Hughes Jordan et al., op. cit., p.214.

<sup>43</sup> Anexo J – Metodologia de elaboração de um *tableau de bord*.

- Atitude positiva face à medida de resultados e avaliação?
- Objectivos e necessidades reconhecidas, partilhadas e realistas?
- Sistemas rigorosos de controlo, acompanhamento e avaliação?
- Estado actual dos sistemas de informação/dados disponíveis? Recursos disponíveis?
- Experiência positiva na utilização dos sistemas de informação e indicadores?

### **I.4.3 A importância dos indicadores**

Um TBG consiste numa lista de indicadores destinados a permitir analisar, julgar e agir sobre o “funcionamento” de um centro de responsabilidade. Existem algumas questões que se colocam na definição dum indicador<sup>44</sup>. Os indicadores destinam-se a medir ou quantificar as variáveis-chave correspondentes aos objectivos a alcançar, ou expressar o nível de realização dos próprios objectivos. Os indicadores escolhidos devem traduzir, o mais fielmente possível, os fenómenos que se pretendem controlar (as variáveis-chave e objectivos) de tal maneira que toda a evolução quantitativa de um fenómeno corresponda uma variação, em geral quantitativa, do indicador, o que pressupõe a existência de uma relação causa-efeito imediata entre o indicador e o fenómeno. A decisão ou esforço despendido para a melhoria do valor fixado para um indicador deverá corresponder à melhoria qualitativa da utilização dos meios ou recursos e como tal da variável-chave e dos objectivos.

Os indicadores devem ser grandezas mensuráveis precisas e podem ser de natureza e origem muito diversa. Podem ser extraídos da contabilidade, dos serviços estatísticos, da actividade económica, ou de inquéritos sociológicos ou psicossociológicos. Podem ser uma grandeza absoluta ou relativa, tal como uma taxa ou um índice ou ainda a

---

<sup>44</sup> Anexo L – Caracterização dos indicadores.

indicação de uma classe<sup>45</sup>. “Um indicador é muito mais que um algarismo. É, na verdade, um dispositivo de gestão mais ou menos complexo, que reúne uma série de informações”<sup>46</sup>.

#### **I.4.4 Os *tableaux de bord* e os sistemas de informação**

Um Sistema de Informação “é um conjunto organizado de procedimentos, que, quando executados, produzem informação para apoio à tomada de decisão e ao controlo das organizações”<sup>47</sup>. Nesta definição resulta clara a interdependência entre o sistema de informação e o sistema de comando e controlo das organizações.

Um TBG necessita de um sistema de medida adequado, com indicadores pertinentes e bem identificados, de referências, como objectivos, normas de evolução e comparações e um bom sistema de informação, com dados acessíveis e recursos suficientes. O Sistema de Informação de Gestão deverá fornecer aos decisores a informação sobre o desempenho da organização, de modo a identificar as insuficiências e as soluções para melhorar a sua *performance*. A implementação de um TBG, está dependente da existência de fluxos de informação, que alimentem as necessidades de conhecimento para a acção dos decisores, e que se materializam nos indicadores escolhidos, constantes do TBG. Parece claro que a concepção de um TBG depende do sistema de informação de gestão existente na organização ou por outro lado, o sistema de informação de gestão deverá ser adaptado às exigências colocadas pela implementação de um TBG. Para a produção de um TBG é necessária apenas uma pequena parte da informação que a organização produz e trabalha, no entanto esta informação deve ser criteriosamente escolhida e estruturada para responder à finalidade

---

<sup>45</sup> Pierre Maitre, *O Controlo de Gestão e a sua Planificação*, Porto, Rés-Editora, s.d., p.192.

<sup>46</sup> Philippe Lorino, *Métodos e práticas da performance*, Lisboa, Instituto Piaget, 2000, p.230.

<sup>47</sup> Henry Lucas, citado por José Rascão, op. cit., p.24.



do TBG. Por outro lado, a adopção de um TBG e de um conjunto de indicadores poderá auxiliar e focalizar a organização na procura e desenvolvimento de um sistema de informação que melhor sirva as suas necessidades. Uma vez que não se gere o que não se conhece e a informação permite às pessoas actualizar o conhecimento<sup>48</sup>, poderemos concluir que sem informação sobre uma determinada actividade não é possível geri-la.

Com o aparecimento e desenvolvimento dos Sistemas de Informação Computorizados<sup>49</sup> nas organizações, a produção de um TBG poderá estar facilitada. A partir das bases de dados existentes, relativas às actividades da organização, a integração de subsistemas MIS, DSS e EIS num módulo específico, permite sumarizar numa apresentação sintética, num quadro de tabelas e/ou gráficos, na forma mais adequada e personalizada para cada gestor, as informações, simulações e análises de apoio à decisão, necessárias para cumprir os fins de um TBG.

---

<sup>48</sup> Informação é um modelo de representação do real, conjugando registos em código convencionado de acontecimentos, objectos ou fluxos que constituem esse real perceptível, segundo um determinado padrão de associação e selecção. José Rascão, op. cit., p.18.

Conhecimento é a capacidade de uma pessoa relacionar estruturas complexas de informação para um novo contexto. Idem, p.18.

<sup>49</sup> Anexo M – Sistemas de Informação Computorizados.

## **CAPÍTULO II**

### **METODOLOGIA DE RECOLHA, ANÁLISE DE DADOS E INTERPRETAÇÃO DE RESULTADOS**

#### **II.1 Metodologia de recolha e análise dos dados**

Tendo como referência o modelo no quadro Referencial de Avaliação do Sistema de Controlo de Gestão no Exército<sup>50</sup>, que serviu de base para a “investigação de campo”, foram inventariadas um conjunto de informações que reputámos como necessárias para responder às duas questões inicialmente colocadas.

Uma vez na posse das informações necessárias e indexando-as ao respectivo quadro referencial, conseguimos extrair um conjunto de conclusões suportadas pelos resultados obtidos pela investigação realizada.

#### **II.2 Interpretação dos resultados**

##### **II.2.1 Planeamento no Exército**

###### **II.2.1.1 Definição de objectivos**

Parecem estar identificadas as grandes linhas de acção estratégica, enunciadas pelo General CEME, que deveriam conduzir à realização de objectivos a longo prazo ou estratégicos, os quais, no entanto, não são perceptíveis como resultados concretos a atingir. Os objectivos que podemos classificar como de longo prazo são vagos e imprecisos como “racionalizar a estrutura do Exército” e “atingir o objectivo estrutural”. Convém referir que o Exército está, em parte, condicionado quanto à definição de objectivos a longo prazo, uma vez a nível superior, nomeadamente EMGFA e MDN,

---

<sup>50</sup> Anexo N – Referencial de Avaliação do Sistema de Controlo de Gestão no Exército.

existe também alguma indefinição quanto aos objectivos estratégicos para as Forças Armadas, para os quais os objectivos do Exército deveriam concorrer.

Os objectivos a médio prazo para o Exército são enunciados na directiva anual do CEME e os objectivos a curto prazo parecem contribuir para a consecução dos primeiros. No entanto a redacção de uns e outros não é de molde a definir um resultado concreto a alcançar, com algumas excepções, revelando antes uma descrição de acções que se pretendem realizar no período, levando à confusão entre meios e fins. Verifica-se, assim, a existência de uma multiplicidade de objectivos nas várias áreas funcionais, não hierarquizados, que podem conduzir a uma dispersão de esforços. Constata-se ainda que a natureza de alguns destes objectivos têm uma amplitude temporal que vai para além de um ano, pelo que seria conveniente enquadrá-los em objectivos de médio prazo.

Ao nível dos comandos subordinados ao CEME, OCAD, CT e COFT, e EME, existe uma tentativa de desdobrar os objectivos enunciados, mas que, com algumas excepções, enferma do mesmo inconveniente referido, não sendo enunciados em termos de resultados concretos a atingir. A sua redacção, algo difusa e incaracterística<sup>51</sup>, dificulta a acção de avaliação e controlo por parte de quem os determina, e a execução por parte de quem é responsável por os atingir.

Devemos ter a noção que muitas áreas sobre as quais recaem os objectivos são dificilmente quantificáveis (desenvolvimento de recursos humanos, treino operacional, estudos e projectos) fruto das características e actividade do Exército, pelo que nos parece que, relativamente aos objectivos que não for possível quantificar em valor ou números, se deve envidar um esforço por os dotar de atributos que os qualifiquem o melhor possível. Isto porque associada aos objectivos, deverá estar subjacente uma

---

<sup>51</sup> Anexo C – Características dos Objectivos.

forma de os controlar, sem o que se torna difícil determinar os desvios, proceder a correcções e avaliar em que medida foram alcançados.

### **II.2.1.2 Tipos de Planos**

Verifica-se uma grande dificuldade na elaboração de planos de longo e médio prazo (estratégicos e táticos)<sup>52</sup>. Tal deve-se, não só ao facto dos objectivos não estarem claramente definidos, mas também porque o planeamento, que a este nível é da responsabilidade do EME, por vicissitudes várias, ainda não foi assumido na sua totalidade.

Os estudos em curso no EME têm, frequentemente, um âmbito de médio prazo (e por vezes de longo prazo), mas no entanto não se enquadram em planos concretos e globais, quedando-se muitas vezes por estudos sectoriais, não integrados.

Da mesma forma, não existem planos financeiros a longo e médio prazo que quantifiquem financeiramente estes planos e enquadrem o orçamento anual.

As Leis de Programação Militar (LPM) são neste caso uma excepção, pois a legislação subjacente obriga a um planeamento cuidadoso e à sua revisão, quer se trate de objectivos de força quer da sua materialização financeira. Por isso nesta área, que se reveste de primordial importância para o Exército, é feito um sério esforço no sentido de manter actualizado o planeamento e projectá-lo a longo prazo.

Recentemente a criação das Forças de Projecção (FOP), o Objectivo Estrutural e a Concentração da Estrutura Superior do Exército têm conduzido à necessidade de realizar, neste âmbito, planeamento a médio prazo, mas que não tem sido secundado pela realização dos respectivos planos financeiros que quantifiquem a sua implementação.

---

<sup>52</sup> Anexo O – Responsabilidades de Planeamento no Exército.

O planeamento a curto prazo, ou operacional, é normalmente materializado em directivas anuais elaboradas aos vários níveis de comando subordinados – OCAD, CT e COFT - que pretendem definir os objectivos imediatos a atingir e as acções a desenvolver nesse período. A programação dessas acções constituiria os planos de acção para as várias áreas de actividade ou UEO hierárquica e funcionalmente subordinadas, e constituiria a base de proposta de orçamento. Mais uma vez se constata que essa programação ou não é clara ou é insuficiente, dificultando a sua quantificação e assumpção de responsabilidades.

### **II.2.1.3 Elaboração dos planos de acção**

Decorrentes dos objectivos a médio prazo e anuais definidos pelo CEME, os vários comandos ou níveis de responsabilidade subordinados deveriam elaborar os planos operacionais (curto prazo) e os respectivos planos de acção ou actividade. Verifica-se no entanto que esses planos assumem a forma de directivas, não sendo elaborados de forma a permitir uma programação (actividades v/s tempo) nem a atribuição de responsabilidade a uma ou várias entidades, quedando-se na maioria das vezes pelo enunciar dos objectivos parcelares decorrentes ou “desdobrados” dos objectivos do Exército.

Existem alguns planos ao nível da instrução, formação e treino operacional que permitem calendarizar as actividades, mas na maioria das vezes os planos de acção não vão além destas áreas.

Outro problema é a integração dos vários planos de acção (quando existem) ao nível das entidades executantes, uma vez que não existe um documento síntese, dificultando a sua abordagem, orçamentação e realização. A existência destes planos é fundamental,

uma vez que são a base para a atribuição de recursos e meios e para o controlo e avaliação de *performance*, ou desempenho.

#### **II.2.1.4 Orçamentação**

O orçamento do Exército é planeado em termos globais, isto é, refere-se ao ano, não sendo decomposto por períodos inferiores, mês ou trimestre.

É aqui necessário referir o Sistema de Informação, Planeamento, Programação e Orçamentação (SIPPO), com base no qual as UEO as suas Propostas de Plano de Actividades/Propostas de Orçamento Programa (PPA/POP), que deveriam quantificar as actividades anuais destas, com base nos seus planos de acção ou de actividade. Uma vez consolidadas as PPA/POP a nível Exército na Divisão de Planeamento e Programação (DPP/EME), esta elabora o Orçamento Programa do Exército. O Orçamento Programa é então enviado à Direcção de Serviço de Finanças (DSF) para ser tido em conta aquando da elaboração da Proposta do Orçamento do Ministério da Defesa Nacional – Exército (POMDN-Ex).

Aquilo que à partida poderia parecer um sistema coerente de orçamentação (o orçamento ser a quantificação financeira da acções ou actividades a desenvolver pelo Exército para atingir os objectivos estabelecidos) enferma na realidade de algumas incoerências. Estas encontram-se, fundamentalmente a três níveis:

- As UEO efectuem as suas propostas de orçamento com base nas actividades previstas, no entanto não existe um sistema de custeio, que só poderia ser disponibilizado pela existência de uma contabilidade analítica, que fizesse a imputação correcta dos custos, ou despesas, relativas a cada acção ou actividade.

Isto redundaria no facto das propostas de orçamento programa serem baseadas em

dados históricos, nomeadamente no orçamento do ano anterior, e em dados empíricos, não traduzindo realmente uma previsão e planeamento;

- O orçamento ser fundamentalmente um orçamento de meios, com um “*plafond*” atribuído à partida, cuja distribuição pelas várias UEO se efectua de acordo com as possibilidades ditadas pelas dotações atribuídas e não conforme as necessidades. Por outro lado, não é realizado o “encontro” entre o orçamento de meios e o orçamento programa, o que deveria reflectir-se numa revisão dos planos de actividades das UEO e dos objectivos para que eles concorrem.
- As propostas de orçamento dos vários níveis de responsabilidade e do Exército precedem em termos temporais os planos e directivas anuais, uma vez que estas propostas são normalmente realizadas até Setembro/Outubro do ano anterior a que respeita o orçamento e as directivas e planos são divulgadas no final desse ano ou início do ano seguinte. Tal facto conduz, como já foi referido, a que o orçamento espelhe apenas dados passados ou presentes e não uma avaliação e previsão do futuro.

O orçamento do Exército é por estes motivos desvirtuado da sua finalidade como instrumento de gestão, o qual deveria contribuir para viabilizar os planos de acção e controlo do desempenho.

## **II.2.2 Execução**

### **II.2.2.1 Responsabilização/descentralização**

Estão perfeitamente identificadas ao nível do Exército as responsabilidades que cabem a cada escalão ou nível de autoridade, no que respeita à execução das actividades nas várias áreas. No entanto tal responsabilização já não é tão óbvia quando se trata de actividades comuns que respeitam a várias entidades ou níveis e que concorrem para um

ou mais objectivos globais. Embora por vezes isso ocorra, na maioria dos casos não é identificada uma Entidade Primariamente Responsável (EPR) pela consecução de um objectivo, cuja responsabilidade é de, exactamente, promover a coordenação de todas as actividades que concorrem para esse objectivo, devendo ser investida da necessária autoridade para dirigir os restantes níveis intervenientes e tomar as decisões necessárias, incluindo a afectação de recursos, durante o período estipulado para a realização desse objectivo. Normalmente as EPR nomeadas para a realização de planos, programas ou projectos, são investidos “apenas” de autoridade para coordenação, ficando as decisões relativas a recursos sob jurisdição de outros, dificultando a acção da EPR, como é o caso dos directores de programa da LPM.

É assim difícil, nestes casos, a EPR exercer um controlo dos recursos e actividades sobre os quais é, à partida, responsável, dificultando também a avaliação da sua acção pelos níveis superiores.

#### **II.2.2.2 Sistemas de reporte**

Ao nível do Comando Superior do Exército as realizações dos vários comandos subordinados ao CEME são controladas periodicamente, através de reuniões entre o CEME e cada um dos comandos subordinados, as quais servem para fazer um ponto de situação relativamente às actividades e objectivos determinados ou propostos e para tomar decisões. Os OCAD, CT e COFT elaboram também uma vez por ano (normalmente em Setembro) um relatório formal sobre a situação e níveis de realização das suas actividades, que enviam ao CEME, que para além de informar da situação, permite suportar e justificar as necessidades de reforço das dotações orçamentais anuais, junto do MDN.



### **II.2.2.3 Coordenação das actividades**

Compete ao VCEME a coordenação dos planos de acção dos vários Comandos, para cumprimento dos objectivos do Exército.

Como para a consecução da maioria dos objectivos, concorrem vários níveis de autoridade ou centros de responsabilidade seria imperioso a nível do EME, elaborar planos que definissem e programassem as actividades concorrentes para cada objectivo; a não realização destes planos redunda por vezes numa descoordenação entre as várias entidades envolvidas e necessárias para o atingir desses objectivos.

## **II.2.3 Controlo**

### **II.2.3.1 Identificação das variáveis-chave de acção**

A não existência de planos de acção detalhados para a prossecução dos objectivos, a nível do Exército, implica a não identificação concreta dos meios e recursos sobre os quais os níveis subordinados têm poder de decisão e cuja utilização é fundamental para a realização daqueles objectivos. Existe normalmente uma listagem de actividades quase exaustiva, não sistematizada numa correspondência actividade – objectivo, que não identifica os recursos necessários nem as que são verdadeiramente fundamentais, que permitam focalizar a atenção e esforços da entidade executante e que uma vez realizadas aproximem a organização do resultado esperado.

### **II.2.3.2 Controlo orçamental**

No Exército, o controlo orçamental, não tem o alcance que o seu conceito releva, e não é realizado numa base periódica (mensal) que possibilite a detecção atempada dos desvios, a determinação das suas causas e eventuais correcções. Tal facto deve-se, especialmente, à inexistência de previsões consistentes (objectivos e planos) nas quais

se fundamente o orçamento e que acarreta que o controlo orçamental seja realizado com base não em previsões mas em dados históricos, por um lado, e por outro, o significativo atraso com que as UEO e os CFin enviam as suas contas mensais à DSF, a quem compete a nível Exército efectuar o controlo orçamental. Ao que foi referido deve-se acrescentar o facto de não existir uma contabilidade analítica ou de custos que forneça os dados reais dos custos das diversas actividades, nos períodos considerados, com vista a que se faça a sua comparação com os valores dos respectivos orçamentos. O tipo de contabilidade utilizada no Exército, contabilidade geral, sustentada num Plano Oficial de Contabilidade do Exército (POC-E), que tem em vista apenas o cumprimento das formalidades legais e a informação financeira global apenas para o exterior da organização, é insuficiente para se conseguir uma informação que permita elaborar um planeamento e uma orçamentação fundamentada e que posteriormente possibilite um controlo dos custos das actividades realizadas.

Existem alguns indícios de alteração desta situação, no sentido de caminhar para um contabilidade analítica, provocados pela adesão do Exército ao Novo Regime de Administração Financeira do Estado (NRAFE), não havendo, no entanto, ainda uma ideia concreta de como operacionalizar esta necessidade.

### **II.2.3.3 Indicadores e critérios de desempenho**

No que respeita a indicadores de custos e critérios de imputação dos mesmos, o Exército ainda não conseguiu criar uma necessária base de dados de custos ou um sistema de custeio que permita recolher e imputar custos unitários a uma determinada actividade por “unidade de obra”<sup>53</sup> da mesma. Estes aspectos são absolutamente essenciais a uma correcta orçamentação, validação e controlo da realização dos planos

---

<sup>53</sup> Unidade de obra de uma actividade (ou conjunto de actividades) é a unidade considerada para medir o volume de realização efectiva dessa actividade. Philippe Lorino, op. cit., p.155.

de acção, nomeadamente no âmbito do SIPPO. A adopção de uma contabilidade analítica viria certamente a corrigir esta fraqueza.

No que respeita a indicadores de gestão, usados para controlar as variáveis-chave de acção ou os próprios objectivos, embora o SIPPO, proponha indicadores de meios, de resultados e de relação<sup>54</sup>, só seria justificável a sua utilização se o sistema fosse utilizado de acordo com o conceito subjacente à sua concepção, o que não acontece.

Subjacente à existência de um sistema de custeio e indicadores de gestão está implícita a existência de sistemas de informação de gestão que permitam recolher e tratar a informação de molde a permitir a sua utilização.

#### **II.2.3.4 Sistemas de informação e apoio à tomada de decisão**

Os sistemas de informação (SI) do Exército, no que respeita estritamente aos sistemas de informação de gestão têm sido geridos a nível técnico pela Chefia de Informática do Exército (CIE), constatando-se alguma desatenção por parte das chefias de topo na utilização dos SI como potenciadores da acção de comando e mudança estratégica. Parece ter faltado ao Exército uma visão estratégica na definição dos requisitos dos SI, necessária para que sejam instrumentos de apoio à gestão do Exército como um todo. A recente criação no EME de uma Divisão dedicada aos SI, Comunicações e Segurança, parece indiciar que o Exército despertou para a importância actual dos SI.

O sistema de informação de gestão no Exército é composto por três subsistemas: o Sistema Integrado de Informação Logística (SILOG); o Sistema de Informações de Apoio ao Pessoal do Exército (SIAPE) e Sistema de Informação Financeira (SIFin). Cada um destes SI (apenas parcialmente desenvolvido), constitui, actualmente, uma

---

<sup>54</sup> Anexo P – Indicadores propostos pelo SIPPO.

base e rede de dados autónoma, faltando um *standard* ou normalização destas para que se constitua uma base de dados comum que agregue toda a informação disponível e permita a sua troca e partilha pelas várias áreas e níveis de gestão. Por outro lado estes sistemas são geridos e alimentados por informação proveniente apenas dos órgãos de direcção, o que concentra a níveis de gestão elevados muita informação e aumenta a dificuldade de actualização da mesma. Seria por isso preferível descentralizar os subsistemas, criando múltiplas bases de dados ou patamares de informação, que permitissem que os diferentes níveis da estrutura acessem e gerissem parte dessa informação. Estas diversas bases de dados contribuiriam para um “armazém de dados” (*data warehouse*) que disponibilizaria informação agregada, necessária para o apoio à tomada de decisão aos diversos escalões.

Por outro lado, a Rede Interna de Dados do Exército, ou *Intranet*, não é utilizada como um instrumento ou “veículo” facilitador da comunicação interna, verificando-se que se mantém a utilização do formato papel para a transmissão de ordens, estudos, etc., quando grande parte dos utilizadores já dispõe de terminais de acesso à *Intranet*, cuja utilização aceleraria a troca e partilha de informações a mais baixo custo.

#### **II.2.3.5 Correção face a desvios**

Face à insuficiência do controlo orçamental, e à inexistência de outro controlo permanente, muitas vezes os desvios são detectados passado muito tempo após a acção ter ocorrido, o que impossibilita a sua correcção atempada. No que respeita aos desvios nas realizações, como o planeamento é insuficientemente detalhado, não ajustado com o orçamento e existem, por vezes, inúmeras entidades envolvidas com diferentes graus de responsabilidade, tenta-se corrigir os desvios, quando detectados, com algum esforço e custos adicionais, sem que fiquem no entanto, muitas vezes clarificadas as suas causas.

### II.2.3.6 Avaliação

A Inspeção Geral do Exército (IGE) tem por missão apoiar o General CEME “*no exercício de controlo e avaliação*”<sup>55</sup>. O plano de inspecções é elaborado a médio prazo e aprovado pelo CEME. Neste conjunto de inspecções planeadas são incluídas inspecções extraordinárias, tais como a inspecção a unidades em fase de aprontamento para missões fora do TN. A IGE assume-se como um órgão de auditoria interna<sup>56</sup> que visa examinar e avaliar como os planos, procedimentos, leis e regulamentos estão a ser cumpridos e como se está a proceder à realização das actividades e programas definidos e aconselhar o CEME, proporcionando-lhe dados, análises, avaliações e recomendações relativas às tarefas desenvolvidas pelo Exército, que podem servir como apoio à tomada de decisão.

A IGE não desenvolve uma actividade de controlo de gestão, mas pode avaliar e controlar a forma como o controlo de gestão é realizado no Exército.

No que respeita à avaliação individual, mais do que avaliar o desempenho das pessoas num determinado período, face aos resultados esperados e alcançados, “*o actual sistema de avaliação individual do Exército reflecte o pensamento subjectivo do avaliador quanto ao mérito do avaliado*”<sup>57</sup>. Também não permite o *feedback*, e como tal, não contribui para o desenvolvimento pessoal e da organização. A avaliação individual, está mais orientada para o que “um militar é ou parece ser” e não para “o que faz ou deixa de fazer”, sendo por esse motivo encarada com desconfiança e descrédito, de uma forma geral, por toda a organização.

---

<sup>55</sup> Ponto 1. do artigo 17º do Dec-Lei 50/93.

<sup>56</sup> A auditoria interna é uma função de avaliação da gestão de uma organização. A sua realização está dependente da Administração que a utiliza como meio de identificação e verificação dos procedimentos internos e das políticas definidas. Francisco Sales, *O Sistema de Controlo Interno da Empresa*, p.63.

<sup>57</sup> Coronel Andrade e Silva, Subdirector do Centro de Psicologia Aplicada do Exército.

## CONCLUSÕES

Da análise dos vários aspectos que integram as actividades de gestão, podemos concluir que não existe um sistema coerente de controlo de gestão no Exército, sendo difícil encontrar semelhanças entre a prática e o modelo conceptual de controlo de gestão. Podemos no entanto afirmar que o Exército tem ao seu dispor instrumentos, cuja correcta aplicação e desenvolvimento, como é o caso do SIPPO e dos métodos de planeamento, lhe permitiriam alcançar rapidamente um patamar superior no âmbito do controlo de gestão. As actuais insuficiências devem-se, no nosso entender, fundamentalmente, ao seguinte:

- Existência de objectivos vagos e imprecisos;
- Dificuldade em articular de forma coerente o planeamento a médio e longo prazo e o de curto prazo;
- Planeamento pouco detalhado, não permitindo identificar, à partida, os variáveis-chave de acção e pontos de controlo durante a execução;
- Dificuldade na assumpção das competências e responsabilidades, aos vários níveis da estrutura, no âmbito do planeamento e execução;
- Ausência de um sistema de custeio que permita validar o planeamento e priorizar as actividades;
- Ausência de uma contabilidade do tipo analítica, que permita recolher dados para a informação de gestão e realizar o controlo orçamental;
- Incipiente desenvolvimento e utilização dos sistemas de informação, o que dificulta a agregação e partilha da informação e o processo de tomada de decisão;
- Modelo de avaliação individual pouco motivador para o alcançar de resultados, que se reflecte negativamente na forma como a organização conduz o planeamento, avaliação e controlo.

### CAPÍTULO III

#### PROPOSTAS; CONTRIBUTO PARA A DEFINIÇÃO DE *TABLEAUX DE BORD*

As propostas que considerámos fazer têm duas vertentes: a primeira, visa a implementação de um sistema de controlo de gestão no Exército, atinente tanto quanto possível ao modelo considerado e à realidade do Exército, e que necessariamente contribuirá para a definição de um sistema de *tableaux de bord* no mesmo; a segunda, de carácter mais prático e imediato, pretende ser uma proposta de *tableau de bord*, para o Comandante do Exército, no que concerne, em restrito, às FOP.

#### III.1 Propostas

##### III.1.1 Formação e informação a todos os níveis de autoridade e comando dos objectivos e necessidades de um sistema de controlo de gestão.

- **Formação**, por recurso a estabelecimentos de ensino exteriores ao Exército, universidades ou institutos do Estado, de alguns Oficiais escolhidos, dentro do EME, OCAD, OIT e COSFN com apetência e alguns conhecimentos base ou complementares na área da gestão e finanças. Estes quadros constituiriam um conjunto inicial de “controladores de gestão” no Exército, que auxiliariam na realização das acções que se propõem seguidamente.
- **Informação** ao nível do EME, OCAD, OIT e COSFN, conduzida pelos Oficiais referidos acima, que após formação, organizariam, preparariam e conduziriam palestras e seminários com vista a informar e procurar a adesão de todos os participantes para os fins em vista com o controlo de gestão.

### III.1.2 Definição de um Calendário Formal de Planeamento Anual do Exército.

A definição de um Calendário de Planeamento visa adequar e tornar coerente o planeamento e orçamentação a curto prazo, e o planeamento a médio ou longo prazo. Tal Calendário visa o enquadramento e a orientação estratégica, a sistematização operacional e a programação financeira das actividades do Exército, tal como pretende ilustrar a Figura 1, podendo ser “compatibilizado” com o Ciclo Bienal de Planeamento de Forças, como proposto na Figura 2.

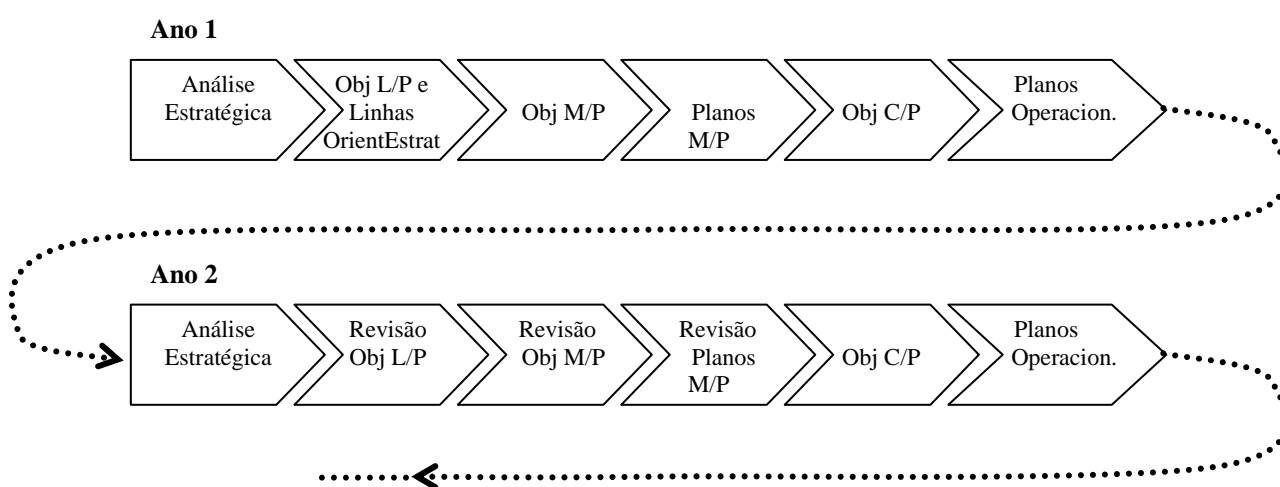


Figura 1 – Sequência das ações de planeamento

A análise estratégica, aqui referida, conduzida a nível do EME, proporcionaria ao General CEME, em sede do Conselho Superior do Exército, elementos para definir os Objectivos Estratégicos<sup>58</sup> (a cinco anos, por exemplo) e as Linhas de Acção Estratégica, a partir dos quais, o CEME com o apoio do EME deduziria os Objectivos a Médio Prazo (a dois anos, por exemplo) e os Programas genéricos para os atingir. Uma vez definidos estes, o EME prepararia os Planos do Exército a Médio Prazo, onde seriam detalhados os Programas em Sub-programas e a sua respectiva programação financeira.

Após a elaboração dos Planos de Médio Prazo, os OCAD, OIT e COSFN estabeleceriam os Objectivos a Curto Prazo e elaborariam os respectivos Planos

<sup>58</sup> Julga-se adequado a definição dos objectivos estratégicos ser participada ao nível da Estrutura Superior do Exército, pelo que se propõe o Conselho Superior do Exército. (N.A.)



Operacionais (um ano) com o detalhe e sistematização operacional das actividades (Planos de Acção) e as propostas de orçamento.

O ciclo repetir-se-ia anualmente, com vista a actualizar a Análise Estratégica e, se necessário, rever os Objectivos e Planos de Acção a Médio Prazo. Esta revisão de Objectivos e Planos far-se-ia não apenas por força da actualização da situação estratégica mas também face aos resultados das acções empreendidas no ano anterior.

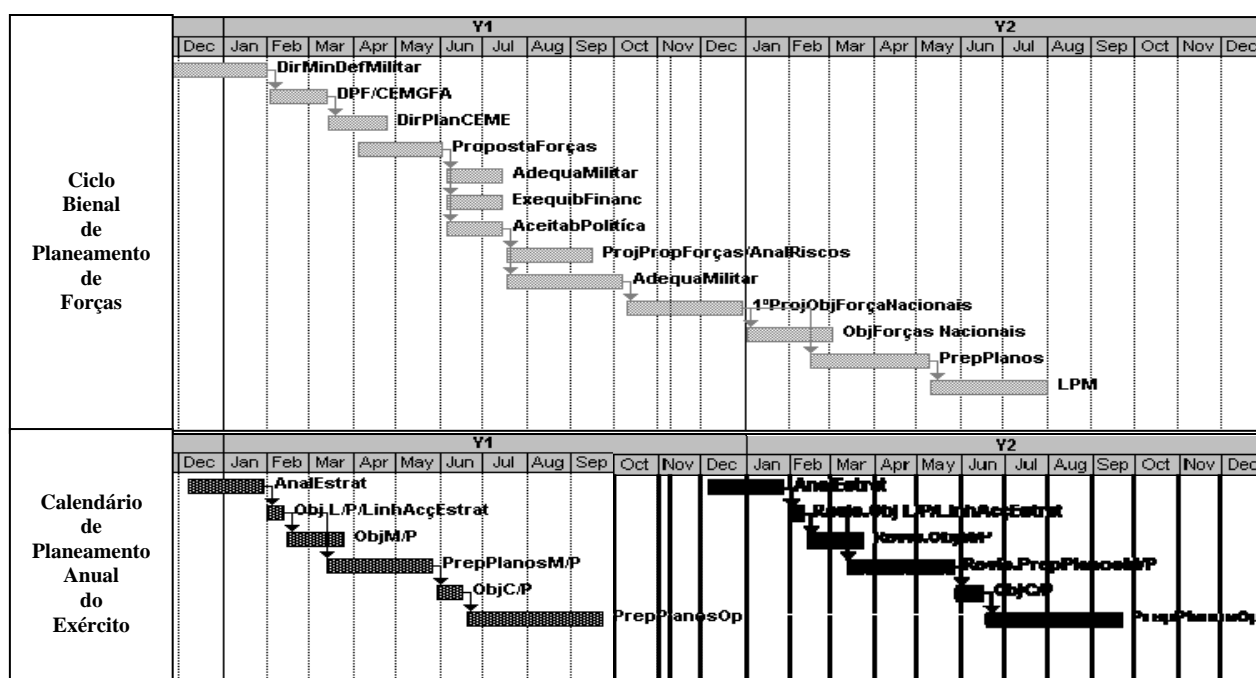


Figura 2 – Calendário de Planeamento Anual do Exército vs Ciclo Bienal de Planeamento de Forças

### III.1.3 Análise e definição do organograma de gestão do Exército.

Para isto é necessário inventariar todos os centros de responsabilidade<sup>59</sup> e actividades que os mesmos realizam.

Tomando por base o organograma funcional do Exército, poder-se-ão definir os vários centros de responsabilidade. Para cada centro de responsabilidade são

<sup>59</sup> Recorda-se que um centro de responsabilidade representa um conjunto de meios (materiais, humanos e financeiros) colocados sob autoridade de um responsável. (N.A.)

identificadas as actividades ou funções que o mesmo realiza, de acordo com a *Cadeia de Valor*<sup>60</sup> do Exército.

Esta análise tem as seguintes finalidades:

- Verificar a adequação do organograma funcional às actividades desenvolvidas pelo Exército;
- Avaliar o contributo de cada centro de responsabilidade para o “produto” do Exército;
- Definir os tipo e natureza dos objectivos que podem ser atribuídos a cada centro de responsabilidade e as variáveis-chave de acção correspondentes;
- Estabelecer os indicadores de medida de desempenho mais adequados a cada centro de responsabilidade.

#### **III.1.4 Concepção e implementação do sistema de informação de gestão do Exército.**

- **Desenvolver um modelo de contabilidade de gestão, através da implementação de uma contabilidade analítica**, com a definição de centros de custo, dependentes dos centros de responsabilidade identificados, e relacionados com as diferentes actividades desenvolvidas, por forma a permitir medir os resultados e identificar desvios, em termos financeiros. No que respeita ao custeio das actividades, a análise de dados provenientes da correcta aplicação do SIPPO por parte das UEO, permitiria, ao fim de três a cinco anos, recolher dados de custos consistentes, a imputar a cada actividade. Esta análise poderia ser realizada a nível dos vários CFin e consolidada anualmente, pela DSF.

---

<sup>60</sup> Anexo Q – A *Cadeia de Valor* do Exército.

- **Criar e desenvolver uma base de dados de apoio à gestão**, que permita agregar e partilhar a informação, financeira e não financeira, proveniente dos vários centros de responsabilidade e necessária à tomada de decisão. O processo de definição do organograma de gestão do Exército, permitiu a identificação das necessidades de informação (através da definição das variáveis-chave de acção e indicadores) pelo que estando os requisitos definidos, esta fase se destinaria a aplicar a tecnologia disponível ou a adquirir, no sentido de operacionalizar o sistema de informação, satisfazendo as necessidades identificadas.
- **Definir a estrutura dos *tableaux de bord* dos vários centros de responsabilidade ou níveis de autoridade**, em termos de forma, conteúdo e sequência, visando a integração dos vários *tableaux de bord*, segundo o organograma de gestão, e numa perspectiva de “coerência hierárquica e transversal”, como pretende ilustrar a figura 3.

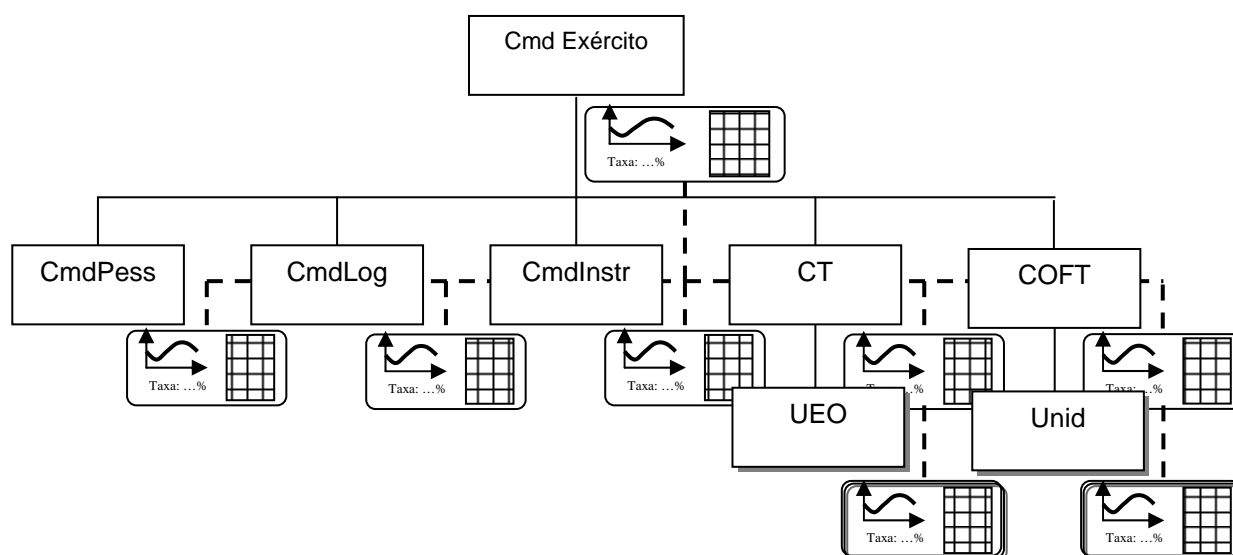


Figura 3 – Estrutura de *tableaux de bord* coincidente com o organograma do Exército

### **III.2 Definição de um *tableau de bord* para as FOP, para uso do Comandante do Exército.**

Diversas condicionantes e pressupostos levaram a que em 1998, o General CEME, determinasse a estruturação da Componente Operacional do Exército em três níveis de Forças<sup>61</sup>: Forças de Projectão do Exército (FOP); Forças de Reserva do Exército (FORES) e Forças de Reforço por convocação e mobilização (FOREF).

As FOP são um conjunto de unidades e órgãos independentes, constituído em permanência, preparado para actuar isoladamente ou em conjunto, no mesmo ou em diferentes Teatros de Operações (TO), integrado ou não em Unidades Multinacionais<sup>62</sup>. Destinam-se a garantir o primeiro nível de resposta do Exército a situações de emergência, com um Grau de Prontidão de até 10 dias<sup>63</sup>.

A criação e manutenção das FOP são apenas um dos objectivos do Exército, no entanto revestem-se de extrema importância pois representam o seu “produto operacional”.

Na definição de um *tableau de bord* para o CEME, relativo às FOP, foram tomados como pressupostos os seguintes:

- O grau de prontidão e preparação, bem como os possíveis cenários de emprego destas forças aconselha que, em permanência, sejam conhecidas as suas capacidades;
- Existência de planeamento ou previsão relativamente aos objectivos e variáveis-chave de acção<sup>64</sup> que os indicadores pretendem medir, no período considerado;
- O conjunto de informações contidos nos indicadores podem ser disponibilizados pelos actuais sistemas de informação do Exército.

---

<sup>61</sup> Despacho N°317/CEME/98 – Criação das Forças de Projectão do Exército (FOP).

<sup>62</sup> Ordem Preparatória ao Exército relativa às FOP, de 15Março99, p.2.

<sup>63</sup> idem, p.2.

<sup>64</sup> Anexo R – Objectivos e variáveis-chave de acção relativos às FOP.

Em face do exposto são propostos como indicadores, os seguintes:

Indicadores de Objectivos	Definição	Observações
Taxa de Prontidão	$\frac{\text{N}^\circ \text{ de unidades em reserva}^{65} \text{ com Potencial} \geq x\%}{\text{N}^\circ \text{ total de unidades em reserva}}$	x = 80% e GPT ≥ 25%
Potencial Global	$\frac{\sum^n (\text{menor dos valores de TCQ; TCP; TPME})}{\text{N}^\circ \text{ total de unidades (n)}}$	
Indicadores de meios	Definição	Observações
Grau de Preparação de Tropas (GPT)	$\frac{\text{N}^\circ \text{ dias de treino}}{\text{N}^\circ \text{ dias total}^{66}}$	GPT ≥ 30% → Bom 30% > GPT ≥ 25% → Normal GPT < 25% → Insuficiente
Taxa de Completamento de Quadros (TCQ))	$\frac{\text{Quadros existentes}}{\text{QOP (Of e Sarg)}}$	
Taxa de Completamento de Praças (TCP)	$\frac{\text{Praças existentes}}{\text{QOP (Praças)}}$	
Taxa de Prontidão de Material e Equipamento (TPME)	$\frac{\text{Mat.e Equip.Operacional}}{\text{QOM}}$	Referido a Material Orgânico Principal (MOP)

Com os indicadores propostos e atendendo às características de um *tableau de bord*<sup>67</sup>, apresentamos na página seguinte um possível TGB para o General CEME, relativo às FOP.

<sup>65</sup> De acordo com o planeamento, uma força constitui-se em FOP durante 18 meses, dos quais 6 meses são em preparação e 12 meses em prontidão. Este estado de prontidão poderá ser na situação de operação, destacada em missão fora do TN (durante cerca de 6 meses), ou em reserva (entre 12 meses, no caso de não cumprir missões fora do TN, a 6 meses, após regresso da missão). Consideramos que uma unidade só estará disponível se estiver na situação de reserva. (N.A.)

<sup>66</sup> Referente ao período.

<sup>67</sup> Anexo J – Metodologia de elaboração de um *tableau de bord* e Anexo L – Caracterização dos Indicadores.

Relativo a: FOP/ ... Semestre 200X

Centro de Responsabilidade: CEME

Período: Mês X

MÓDULOS	INDICADORES	PERÍODO				
Comando	<b>Indicadores de Objectivos</b>	<b>Previsão</b>	<b>Real</b>	<b>Desvio</b>	<b>Anterior</b>	<b>Sinal Al.</b>
	Taxa Prontidão					
	Potencial Global					
	<b>Indicadores de Meios</b>	<b>Previsão</b>	<b>Real</b>	<b>Desvio</b>	<b>Anterior</b>	<b>Sinal Al.</b>
	Grau preparação Tropas					
	Taxa de Enquadramento					
	Taxa Completamento Praças					
	Taxa Prontidão Mat.e Equip.					
Manobra	<b>Indicadores de Objectivos</b>	<b>Previsão</b>	<b>Real</b>	<b>Desvio</b>	<b>Anterior</b>	<b>Sinal Al.</b>
	Taxa Prontidão					
	Potencial Global					
	<b>Indicadores de Meios</b>	<b>Previsão</b>	<b>Real</b>	<b>Desvio</b>	<b>Anterior</b>	<b>Sinal Al.</b>
	Grau preparação Tropas					
	Taxa Enquadramento					
	Taxa Completamento Praças					
	Taxa Prontidão Mat.e Equip.					
Apoio Fogos	<b>Indicadores de Objectivos</b>	<b>Previsão</b>	<b>Real</b>	<b>Desvio</b>	<b>Anterior</b>	<b>Sinal Al.</b>
	Taxa Prontidão					
	Potencial Global					
	<b>Indicadores de Meios</b>	<b>Previsão</b>	<b>Real</b>	<b>Desvio</b>	<b>Anterior</b>	<b>Sinal Al.</b>
	Grau preparação Tropas					
	Taxa Enquadramento					
	Taxa Completamento Praças					
	Taxa Prontidão Mat.e Equip.					
Apoio Combate	<b>Indicadores de Objectivos</b>	<b>Previsão</b>	<b>Real</b>	<b>Desvio</b>	<b>Anterior</b>	<b>Sinal Al.</b>
	Taxa Prontidão					
	Potencial Global					
	<b>Indicadores de Meios</b>	<b>Previsão</b>	<b>Real</b>	<b>Desvio</b>	<b>Anterior</b>	<b>Sinal Al.</b>
	Grau preparação Tropas					
	Taxa Enquadramento					
	Taxa Completamento Praças					
	Taxa Prontidão Mat.e Equip.					
Apoio Serviços	<b>Indicadores de Objectivos</b>	<b>Previsão</b>	<b>Real</b>	<b>Desvio</b>	<b>Anterior</b>	<b>Sinal Al.</b>
	Taxa Prontidão					
	Potencial Global					
	<b>Indicadores de Meios</b>	<b>Previsão</b>	<b>Real</b>	<b>Desvio</b>	<b>Anterior</b>	<b>Sinal Al.</b>
	Taxa Enquadramento					
	Taxa Completamento Praças					
	Taxa Prontidão Mat.e Equip.					
SINAIS DE ALERTA		Observações:				
-	Negativo					
=	Normal					
+	Positivo					
Acções Correctivas:		Sim:	Não:	(Se sim, ver anexo ...)		

## BIBLIOGRAFIA

- AAVV, Arte Operacional, IAEM, 1999, 102 págs.
- AAVV, Guidelines for Operacional Planning (GOP), NATO, Bi-SC Document, Draft, Dec 1999.
- AAVV, MC 133/3 – NATO's Operational Planning System, North Atlantic Military Committee, Set 1999.
- ANTHONY, Robert N. e GOVINDARAJAN, Vijay, Management Control Systems, 9ª Edição, Boston, McGraw-Hill, 1998, 869 págs.
- CHIAVENATO, Idalberto, Teoria Geral da Administração – volume 1, São Paulo, McGraw-Hill do Brasil, 1979, 451 págs.
- DÁVILA, Antonio, “El Quadro de Mando Integral”, Revista de Antiguos Alumnos, IESE, Universidad de Navarra, Set99, págs 35-42.
- ECO, Humberto, Como se faz uma tese em Ciências Humanas, 3ª Edição, Lisboa, Editorial Presença, 1984, 231 págs.
- EPSTEIN, Marc J. e MANZONI, Jean-François, The Balance Scorecard and Tableau de Bord: A Global Perspective on Translating Strategy into Action, Working Paper 97/82/AC/SM, Paris, INSEAD, 1997, 17 págs.
- HORNGREN, Charles T. e FOSTER, George, Cost Accounting – A managerial emphasis, 7ª Edição, Nova Jersey, Prentice-Hall International, 1991, 964 págs.
- JORDAN, Hugues et al., O controlo de gestão – Ao serviço da estratégia e dos gestores, 3ª Edição, Lisboa, Áreas Editora, 1999, 383 págs.
- LEROY, Michel, Iniciação ao Controlo de Gestão, s. l., Ediprisma, 1991, 53 págs.
- LORINO, Philippe, Métodos e Práticas da Performance, Lisboa, Instituto Piaget, 2000, 502 págs.

- MAITRE, Pierre, O Controlo de gestão e a sua Planificação, Porto, Rés-Editora, s.d., 414 págs.
- MARQUES, Manuel Pedroso, O Jogo Estratégico na Gestão, Algés, DIFEL, 1996, 313 págs.
- MARTINET, Alain, Estratégia, Lisboa, Edições Sílabo, 1989, 322 págs.
- MOSIMANN, Clara Pellegrinello e FISCH, Sílvia, Controladoria – Seu papel na administração de empresas, 2ª Edição, São Paulo, Editora Atlas, 1999, 137 págs.
- PORTER, Michael, Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance, The Free Press, Nova Iorque, 1985, 577 págs.
- RASCÃO, José, Análise Estratégica – Sistema de Informação para a Tomada de Decisão, Lisboa, Edições Sílabo, 2000, 215 págs.
- RIJO, Francisco José Fonseca (Major), Gestão por Objectivos – um modelo para o Exército, TILD, CEM 98/2000, Lisboa, IAEM, 1999, 41 págs.
- ROLDÃO, Victor Sequeira, Gestão de Projectos – Uma Perspectiva Integrada, Lisboa, Monitor – Projectos e Edições, Lda., 2000, 192 págs.
- SALES, Francisco, O sistema de controlo interno da empresa, Lisboa, IEF, 1996, 87 págs.
- SCHODERBEK, Peter P., Management Systems, s.l., John Wiley & Sons, Inc., 1967, 483 págs.
- SHAW, Alaistar, A Guide to Performance Measurement and Non-Financial Indicators, Kingston-upon-Thames, The Foundation for Performance Measurement, 1999, 9 págs.
- TEIXEIRA, Sebastião, Gestão das Organizações, Alfragide, McGraw-Hill, 1998, 237 págs.



- VARELA, Monteiro (Major), Sistema de Informação de Planeamento, Programação e Orçamentação, TILD, CEM 97/99, Lisboa, IAEM, 1998, 39 págs.

### **Legislação, Directivas e Planos**

- Conceito Estratégico de Defesa Nacional (CEDN/94)
- Conceito Estratégico Militar (CEM/97)
- Decreto Regulamentar 42/94, de 2 de Setembro
- Decreto Regulamentar 43/94, de 2 de Setembro
- Decreto Regulamentar 44/94, de 2 de Setembro
- Decreto Regulamentar 45/94, de 2 de Setembro
- Decreto Regulamentar 46/94, de 2 de Setembro
- Decreto Regulamentar 47/94, de 2 de Setembro
- Decreto Regulamentar 48/94, de 2 de Setembro
- Decreto-Lei 50/93, de 26 de Fevereiro (Lei Orgânica do Exército)
- Despacho 317/CEME/98 – Criação das Forças de projecção do Exército (FOP)
- Despacho 21/CEME/99 – Estrutura da Componente Operacional – Criação das FOP
- Directiva Ministerial para o Planeamento Militar/2000
- Directiva Ministerial de Defesa Militar/1999
- Directiva 167/CEME/97 – Relações entre os diferentes níveis de autoridade
- Directiva 2/VCME/2000 – Directiva de Planeamento do VCME para o Estado-Maior Coordenador – 2000
- Directiva 1/00/QG/RMN – Directiva para a RMN em 2000
- Directiva 2/00/COFT – Directiva para a Componente Operacional do Exército em 2000
- Directiva 1/00/RMS – Directiva Anual para a RMS

- Directiva 1/2000 – Do Tenente-General GML (Para cumprimento da Missão do GML – 2000)
- Directiva 1/2000/ZMA – Directiva de Comando para 2000
- Directiva 1/CMDINTREX/2000 – Instrução no Exército em 2000
- Directiva 1/CMDLOG/2000 – Directiva para o Comando da Logística em 2000
- Directiva 2/CMSM/BMI/2000 – Directiva para o CMSM/BMI para o ano 2000
- Informação 342/ROM/98 – Estrutura da Componente Operacional do Exército
- Informação 178/ROM/99 – Quadros Orgânicos de Pessoal – FOP
- Lei 29/82, de 11 de Dezembro e Lei 18/95 de 13 de Julho (Lei de Defesa Nacional e das Forças Armadas)
- Lei 111/91, de 29 de Agosto (Lei Orgânica de Bases das Forças Armadas – LOBOFA)
- Lei 43/91, de 27 de Julho (Lei Quadro do Planeamento)
- Memorando 130/CEME/98 – Planeamento da LPM 1998-2003
- Missões das Forças Armadas (MIFA97)
- Ordem preparatória das FOP, FORES e FOREF
- Regulamento para a Inspeção no Exército (RAD 95)

## ANEXO A

### CLASSIFICAÇÃO E TIPOS DE CONTROLO

Existem vários tipos de controlo possíveis dentro de uma organização, cuja caracterização depende, fundamentalmente, do critério de classificação. O controlo pode, assim, ser diferenciado quanto à fase do processo de gestão, quanto ao nível e quanto à interferência externa<sup>1</sup>.

#### 1. Quanto à fase do processo de gestão

- a. **Pré-controlo ou controlo de *inputs***, refere-se às actividades de controlo e avaliação efectuadas antes da ocorrência do evento ou facto que se pretende controlar, com a finalidade de prevenir ou impedir a ocorrência de custos ou actos indesejáveis. O modelo de gestão, o plano estratégico e os planos operacionais e o orçamento, funcionam como instrumentos do pré-controlo, estimulando e motivando as pessoas a trabalharem eficazmente para atingirem os objectivos estabelecidos;
- b. **Controlo concomitante ou controlo do processo**, refere-se às actividades de controlo e avaliação efectuadas ao mesmo tempo da ocorrência do evento ou facto que se pretende controlar, ajustando-se o desempenho ainda em curso a fim de se alcançar um objectivo. Os padrões da actividade em execução funcionam como instrumentos do controlo concomitante, corrigindo comportamentos e motivando as pessoas a trabalharem eficientemente no sentido de atingir os objectivos estabelecidos.
- c. **Pós-controlo ou controlo dos *outputs***, também designado por *feedback*, refere-se às actividades de controlo e avaliação efectuadas após a ocorrência

---

<sup>1</sup> Clara Pellegrinello Mosimann e Sílvia Fisch, Controladoria – Seu papel na administração de empresas, 2ª Edição, São Paulo, Editora Atlas, 1999, p.77.

do evento que se pretende controlar. Existe um esforço para se verificar se os eventos resultaram da maneira desejada. Não permite, contudo, qualquer acção correctiva relativamente ao desempenho realizado. Em função dos desvios ocorridos, determina as suas causas e ajusta os parâmetros do sistema para operações futuras (*feedback*).

## 2. Quanto ao nível

- a. **Controlo estratégico**, que consiste na verificação das relações da organização com o ambiente, comparação com as directrizes estratégicas e decisões de alteração de objectivos em função de mudanças ambientais e consequentes ameaças e oportunidades à organização, má condução das actividades, ou falsas premissas na elaboração das directrizes estratégicas;
- b. **Controlo tático**, que consiste na verificação das relações de cada área de responsabilidade da organização com o seu ambiente, comparação com o respectivo plano tático e decisões de alteração de objectivos em função das mudanças ambientais e consequentes ameaças e oportunidades à organização e mais directamente àquela área, má gestão da área ou falsas premissas na elaboração do plano tático;
- c. **Controlo operacional**, que consiste na verificação do cumprimento das metas<sup>2</sup> estabelecidas no plano operacional ou orçamento das áreas e da organização como um todo. Está ligado também à execução pela verificação dos desvios em relação aos padrões existentes no momento da execução das

---

<sup>2</sup> Metas são alvos programados no tempo, derivados da estratégia. Devem derivar dos objectivos e a sua finalidade é informar se o caminho escolhido está a ser seguido e permitir a identificação das causas dos desvios ocorridos. Constituem padrões de desempenho a serem perseguidos pelas diversas unidades da organização. Devem ser definidas quantitativamente e ao longo do tempo. Idalberto Chiavenato, Teoria Geral da Administração – Vol 1, São Paulo, McGraw-Hill do Brasil, 1979, p.252.

tarefas. A comparação do realizado com o orçamentado e com o padrão visa estabelecer, respectivamente, a eficácia e a eficiência da área ou da organização como um todo, consubstanciando-se no princípio da gestão por excepção<sup>3</sup>.

### 3. Quanto à interferência externa

- a. **Controlo de circuito fechado**, que é aquele em que o sistema em que é aplicado gera todas as informações necessárias à realização do ciclo de controlo e produz a retroalimentação suficiente para manter o desempenho futuro do sistema dentro dos padrões de normalidade. Podem ser citados como exemplo, um termostato e uma bóia de autoclismo.
- b. **Controlo de circuito aberto**, que é aquele em que as informações geradas no próprio sistema são insuficientes para completar o ciclo, exigindo a interferência de um elemento que toma decisões por meio do seu julgamento e determinação da acção com o auxílio de informações ou estímulos externos ao sistema. A sua retroalimentação é, portanto, em virtude da dependência de estímulos ou informações provenientes de outros sistemas.

4. Sebastião Teixeira<sup>4</sup> acrescenta ainda às anteriores, uma classificação do controlo quanto à posição relativa das pessoas ou unidades (controlados e controladores):

- a. **Autocontrolo**, que como o nome indica é realizado pelo próprio;

---

<sup>3</sup> Gestão por excepção é um método que consiste em definir, para os indicadores de gestão que figuram nos quadros de comando ou nos documentos do controlo orçamental, limiares de tolerância (em montante ou percentagem), afim de apenas se analisarem os desvios que ultrapassam tais limiares. Michel Leroy, Iniciação ao controlo de gestão, s.l., Ediprisma, 1991, p.5.

<sup>4</sup> Sebastião Teixeira, Gestão das Organizações, Alfragide, McGraw-Hill, 1998, pp.186-188.

- b. **Heterocontrolo**, em que o controlador é uma pessoa diferente do controlado.

Este tipo de controlo pode ainda ser dividido em hierárquico e funcional. O controlo hierárquico é realizado por alguém que ocupa uma posição superior na hierarquia da organização; o controlo funcional é realizado por especialistas que normalmente integram órgãos de *staff* (auditoria, controlo de qualidade, tempos e métodos, etc.) podendo também ser feito por elementos exteriores à organização.

- c. **Controlo lateral**, que é o controlo efectuado por pessoa ou entidade que, situando-se no mesmo nível hierárquico, se posiciona na fase seguinte do processo.

5. Michel Leroy<sup>5</sup> faz a distinção entre **controlo externo** e **controlo interno** a uma organização, em que o primeiro respeita ao que lhe é imposto pela legislação económica e social e o segundo é aquele que a organização impõe a si mesma. Relativamente ao segundo, o autor tipifica-o em:

- a. **Controlo estratégico**, que respeita à definição de objectivos a longo prazo e políticas que permitirão à organização tornar coerentes o seu futuro e o presente;
- b. **Controlo de custos**, que consiste na análise dos custos integrais, a fim de actuar sobre as quantidades consumidas (mão-de-obra, matérias-primas, energia, etc.) e sobre os preços praticados por terceiros (fornecedores, subcontratados, etc.);

---

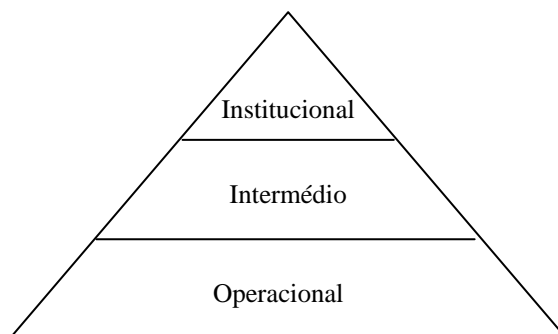
<sup>5</sup> Michel Leroy, op. cit., pp.16-18.

- c. **Controlo orçamental**, que consiste em comparar os encargos e proveitos reais com os encargos e proveitos orçamentados, a fim de analisar os desvios significativos e tomar medidas correctivas.
- d. **Controlo interno**, que consiste em verificar se as normas da organização são aplicadas e se o património não é delapidado ou mal utilizado.
- e. **Controlo operacional**, que consiste em garantir que os processos de fabrico e comercialização respeitam as normas pré-determinadas.
- f. **Controlo financeiro**, que consiste em manter o equilíbrio da parte superior do balanço (fundo de maneio líquido global positivo), gerir melhor a necessidade de fundo de maneio e a tesouraria.

## ANEXO B

### NÍVEIS CLÁSSICOS DE GESTÃO

Classicamente consideram-se três níveis de gestão<sup>1</sup>, na “pirâmide organizacional”:



No **nível institucional ou estratégico** a gestão caracteriza-se fundamentalmente por uma forte componente estratégica, com o envolvimento da totalidade dos recursos disponíveis na determinação do rumo a seguir<sup>2</sup> (geralmente associado a acções com implicações de médio e longo prazo) e pela formulação de políticas gerais, isto é, que são definidas de forma genérica e dizem respeito a toda a empresa. Corresponde aos membros do conselho de administração, gerência, conselho de gestão e direcção geral.

No **nível intermédio ou tático** predomina uma componente tática que se caracteriza pela movimentação de recursos no curto prazo e elaboração de planos e programas específicos relacionados com a área ou função do respectivo gestor. É desempenhada pelos directores de divisão, directores de área, directores funcionais, directores de departamento, etc.

---

<sup>1</sup> Sebastião Teixeira, Gestão das Organizações, Alfragide, McGraw-Hill, 1998, p.6.

<sup>2</sup> Gestão estratégica implica investimento em sentido lato (recursos humanos, I&D, organização, etc.) tendo em vista o desenvolvimento e (re)criação de novo potencial na organização. Alain Martinet, Estratégia, Lisboa, Sílabo, s.d., pp.22-25.



No **nível operacional** predomina a componente técnica, e a actividade destes gestores traduz-se fundamentalmente na execução de rotinas e procedimentos. São os supervisores, chefes de serviço, chefes de secção, etc.

Associados aos níveis de gestão encontram-se os níveis de planeamento dentro de uma organização<sup>3</sup>:

O **planeamento estratégico** é o processo através do qual a gestão de topo, ou nível estratégico de gestão, idealmente com a colaboração dos gestores dos outros níveis, define os propósitos da organização (a missão), os objectivos genéricos e a forma de os alcançar, através da avaliação de oportunidades e ameaças no ambiente externo e dos pontos fortes e fracos a nível interno<sup>4</sup>. O planeamento estratégico para ser levado à prática precisa de ser implementado ao nível da gestão intermédia e operacional onde as tarefas são executadas, dando origem aos planos tácticos e operacionais.

O **planeamento táctico** processa-se ao nível da gestão intermédia e resulta do desdobramento dos planos estratégicos. Envolve empreendimentos mais limitados, prazos mais curtos, áreas menos amplas e recursos mais limitados. Muitas vezes corresponde às áreas funcionais como finanças, produção, *marketing*, recursos humanos, etc. O planeamento táctico está contido no planeamento estratégico e não constitui um conceito absoluto mas relativo: o planeamento de um departamento da organização, que é um planeamento táctico em relação ao planeamento estratégico geral da organização, é estratégico em relação a cada uma das secções que integram aquele departamento.

O **planeamento operacional** refere-se essencialmente às tarefas e às operações realizadas ao nível operacional. Como o grau de liberdade na execução das tarefas e das

---

<sup>3</sup> Sebastião Teixeira, op. cit., pp.39-41.

<sup>4</sup> Análise SWOT (*Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats*) (N. A.).

operações, no nível operacional, é pequeno e restrito, o planeamento operacional caracteriza-se pelo detalhe com que estabelece as tarefas e as operações, focalizado no curto prazo e na abrangência local, abordando apenas uma tarefa ou operação.

### Características do planeamento

<b>Planeamento</b>	<b>Estratégico</b>	<b>Tático</b>	<b>Operacional</b>
<b>Níveis de gestão</b>	Institucional	Intermédio	Operacional
<b>Amplitude</b>	A organização como um todo	Uma área específica	Uma tarefa ou operação
<b>Conteúdo</b>	Genérico e sintético	Menos genérico; mais detalhado	Pormenorizado e analítico
<b>Prazo</b>	Longo prazo	Médio prazo	Curto prazo
<b>Grau de incerteza</b>	Elevado	Não tão elevado	Reduzido

Fonte: Sebastião Teixeira, Gestão das Organizações, Alfragide, McGraw-Hill, 1998, p.41.

Por vezes considera-se apenas dois níveis de planeamento – estratégico e operacional – cabendo o primeiro aos “gestores de topo” e o segundo aos gestores de nível intermédio e operacional.

O planeamento, no entanto, só ficará completo quando forem tomadas as decisões necessárias à sua implementação. De contrário, trata-se de um conjunto de estudos e análises, sem grande interesse prático<sup>5</sup>.

Associadas ao nível a que são tomadas, as decisões inserem-se genericamente em duas categorias: decisões estratégicas e decisões táticas<sup>6</sup> ou correntes. No quadro seguinte podemos apercebermo-nos das características diferenciadoras entre as duas:

<sup>5</sup> Sebastião Teixeira, op. cit., p.65.

**Características da decisão**

<b>Natureza</b>	<b>Decisão estratégica</b>	<b>Decisão táctica ou corrente</b>
<b>Impacto na organização</b>	Global	Local
<b>Duração das acções</b>	Longa	Curta
<b>Reversibilidade</b>	Fraca	Forte
<b>Âmbito</b>	Pluridisciplinar	Sectorial
<b>Meio envolvente</b>	Variável	Determinado
<b>Tempo</b>	Variável	Condicionante
<b>Objectivos</b>	Plurais e globais	Únicos e sectoriais
<b>Informação</b>	Parcial e agregada	Ampla e concreta
<b>Estruturação</b>	Fraca	Forte
<b>Modelos de apoio à decisão</b>	Heurísticos	Algorítmicos
<b>Nível da decisão</b>	Elevado	Variável

Fonte: Adaptado de Alain Martinet, Estratégia, Lisboa, Sílabo, s.d., p.15.

<sup>6</sup> Alain Martinet, op. cit., p.14.

## ANEXO C

### CARECTERIZAÇÃO DOS OBJECTIVOS

Os objectivos são o resultado desejado e esperado de uma qualquer actividade e como tal devem ser explicitados de forma bem concreta. Devem, em conformidade, apresentar as seguintes características<sup>1</sup>:

- **Hierarquia:** nem todos os objectivos têm a mesma prioridade; há objectivos que, naturalmente, são mais importantes que outros que lhes estão subordinados. A sua hierarquização é importante para direccionar, dosear e priorizar esforços e acções para os atingir;
- **Consistência:** os objectivos que são múltiplos devem harmonizar-se e ser coerentes entre si, por forma a não provocarem atitudes e acções paradoxais;
- **Mensurabilidade:** sendo os objectivos constituídos por aspirações ou pretensões, é necessário verificar de que forma estão a ser realizados e verificar *a posteriori* até que ponto foram ou não alcançados; a comparação entre o que se planeou e o que se realizou só é possível quando se está em presença de grandezas quantificadas e valoradas;
- **Calendarização:** os objectivos devem ter uma referência temporal – um período bem definido ou uma série de fases – compatível e coerente com a sua realização;
- **Desafios tangíveis:** devem ser realistas, isto é, deve existir a real possibilidade de poderem vir a ser realizados, mas simultaneamente obrigar a um esforço, que se traduza num estímulo, enriquecimento e desenvolvimento da organização.

---

<sup>1</sup> Sebastião Teixeira, Gestão das Organizações, Alfragide, McGraw-Hill, 1998, p.34.

## ANEXO D

MATRIZ NÍVEL DE GESTÃO/INSTRUMENTOS DO CONTROLO DE GESTÃO<sup>1</sup>

Nível de Gestão	Instrumentos de Pilotagem	Instrumentos de Orientação do Comportamento	Instrumentos de Diálogo
<b>Direcção Geral</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Assegurar a coerência longo prazo/curto prazo.</li> <li>• Localizar os obstáculos a ultrapassar</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Adequar a estrutura à estratégia.</li> <li>• Tornar possível uma delegação formalizada.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Difundir os objectivos e a estratégia.</li> </ul>
<b>Hierarquia Intermédia</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Antecipar.</li> <li>• Acompanhar.</li> <li>• Manter o controlo.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Delegação.</li> <li>• Manter um poder de orientação.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Incentivar e avaliar os responsáveis subordinados.</li> </ul>
<b>Responsáveis Operacionais</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ajuda à decisão.</li> <li>• Meios de auto-controlo.</li> <li>• Precisar objectivos e meios.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Definir os limites da autoridade e da responsabilidade de cada um.</li> <li>• Estabelecer as bases do “contrato” com a hierarquia para a avaliação do desempenho.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Envolver-se.</li> <li>• Participar.</li> </ul>

<sup>1</sup> Extraído de Hughes Jordan et al., *O Controlo de Gestão – Ao serviço da estratégia e dos gestores*, 3ª Edição, Lisboa, Áreas Editora, 1999, p. 46.

## ANEXO E

### AS FASES DE DESENVOLVIMENTO DO CONTROLO DE GESTÃO<sup>1</sup>

#### FASE 0

Caracteriza-se pela ausência quase total de instrumentos de controlo de gestão. Há uma contabilidade geral, porque é obrigatória, mas funciona segundo as disposições legais. Fornece um balanço e uma demonstração de resultados por ano, estando esses documentos disponíveis com um atraso apreciável, pelo que não constituem uma ferramenta de gestão. Nesta fase são efectuadas, no entanto, análises pontuais dos custos ou das margens geradas por um determinado produto ou actividade, cujos resultados causam uma certa inquietação. No entanto, tais análises não são regulares, mas sim efectuadas de vez em quando e não se aplicam sistematicamente a todos os produtos ou actividades. Aliás, a maior parte das preocupações destas análises prende-se com a evolução da matéria tributável em termos de impostos. A partir daqui, a evolução passa por duas fases de “controlo retrospectivo” (de cariz histórico), duas fases de “controlo prospectivo” (previsional mas de curto prazo), e três fases de “controlo integrado” (utilizando os vários instrumentos).

#### 1. O controlo de gestão retrospectivo

##### FASE 1

---

Contabilidade geral operacional

Procedimentos administrativos e circuitos de informação

“Tableau de bord” financeiro e global

---

---

<sup>1</sup> Extraído de Hughes Jordan et al., *O Controlo de Gestão – Ao serviço da estratégia e dos gestores*, 3ª Edição, Lisboa, Áreas Editora, 1999, pp. 48-55.

Nesta fase, observa-se uma melhoria relativamente ao que existia inicialmente, na forma de uma contabilidade geral operacional, quer dizer, que possa servir de instrumento de gestão. Há contas de resultados trimestrais ou mensais, utilizando a metodologia de especialização dos períodos<sup>2</sup> para atribuir às contas de cada período, unicamente os elementos relativos à exploração desse período, para dispor de resultados significativos e utilizáveis. Isto pressupõe que a contabilidade tem conhecimento daquelas operações que até ao momento não foram formalizadas num documento administrativo ou contabilístico. Por estes motivos, há que introduzir procedimentos administrativos e definir circuitos de informação adequados sob pena de se perder esse controlo.

Também aparece nesta fase o instrumento “tableau de bord”, mas na forma de um único documento: o “tableau de bord” global da empresa de carácter financeiro, uma vez que se sustenta nos dados da contabilidade geral.

## **FASE 2**

---

Contabilidade analítica

Centros de responsabilidade

“Tableau de bord” financeiros

---

A fase 2 aparece como uma evolução natural da fase precedente, na qual se constata os resultados periódicos significativos mas globais. Se os mesmos reflectem valores preocupantes, terão de ser analisados com maior particularidade para localizar as origens do problema, o que constitui precisamente o âmbito da contabilidade analítica. Dizer que na fase 2 são definidos centros de responsabilidade seria um exagero. Não há nesta fase uma organização em centros de responsabilidade de

---

<sup>2</sup> Técnica contabilística que visa atribuir os proveitos e os custos aos períodos a que correspondem, independentemente da data de emissão dos seus documentos de suporte. Hughes Jordan, op. cit., p.49.

resultados ou de investimento. Mas a contabilidade analítica implica forçosamente uma organização – pelo menos contabilística – em centros de custo que serão o embrião dos futuros centros de responsabilidade. Naturalmente, há tentativas de medir especificamente os resultados de cada centro de custo. Por isso o instrumento “tableau de bord” se desmultiplica, ainda que não seja um “modelo” de selecção de indicadores úteis e adequados, na medida em que relata fundamentalmente dados contabilísticos, logo financeiros.

Verifica-se que nesta fase não é utilizado nenhum instrumento previsional (plano operacional e orçamento). Em ambos os casos, a perspectiva do controlo de gestão é o passado. Em ambos os casos, a perspectiva do controlo de gestão é o passado, determinando os resultados, quer global, quer detalhadamente, mas de modo retrospectivo, pelo que podemos apelidá-lo como um sistema de “controlo de gestão por retrovisor”.

## **2. O controlo de gestão prospectivo**

### **FASE 3**

---

#### Orçamentos

- por centros de responsabilidade
- por mês ou por trimestre

#### “Tableaux de bord”

#### Sinais de alerta

---

Na fase 3 aparecem os primeiros instrumentos previsionais sob a forma de orçamentos que visam o curto prazo e, geralmente, o ano seguinte. São orçamentos preparados por centro de responsabilidade (ou por actividade, ou por produto) e não



somente orçamentos globais da empresa. São também orçamentos desenvolvidos no tempo, trimestrais ou mensais, e não somente orçamentos anuais. Passam assim a constituir uma referência prática para o acompanhamento dos resultados intermédios. Entende-se que tais previsões detalhadas dificilmente se podem elaborar sem ter o conhecimento dos mesmos elementos nas realizações passadas, tendo como base os dados fornecidos pela contabilidade analítica, desenvolvida na fase 2.

Os “tableaux de bord” permanecem nesta fase, mas são agora complementados por elementos previsionais dos orçamentos e passam então do estágio de instrumento informativo ao de sinal de alerta, por recorrência aos desvios orçamentais, embora mantenham o mesmo cariz financeiro.

## **FASE 4**

---

### **Plano Estratégico a longo prazo pouco formalizado**

---

O comportamento previsional dos gestores na fase anterior pressupõe que repitam anualmente o processo de projecção a um ano. Talvez a um determinado momento da vida da empresa, isso seja considerado como uma gestão sem alcance, sem visão. Surge então, a necessidade de formular um projecto para a empresa. Nesse estágio, o plano estratégico é pouco formalizado e pode ser constituído por um conjunto de orientações pouco quantificadas e não estruturadas num plano formal.

Esta fase 4 fecha a etapa do controlo de gestão prospectivo face a uma necessidade: existe um longo percurso a fazer entre o plano estratégico que descreve a situação desejada para o longo prazo e a realidade do amanhã descrita pelos orçamentos. Para tornar o sonho possível, falta um instrumento, o plano operacional.

### **3. O controlo de gestão integrado**

#### **FASE 5**

---

Plano Operacional a Médio Prazo

Integração Plano Ano 1/ Orçamento

---

A Fase 5 introduz o plano operacional a médio prazo e complementa a “linha de produtos” instrumentos de pilotagem. Até ao momento, existia uma justaposição de diversos instrumentos de pilotagem. Este elemento da cadeia inicia a integração dos instrumentos previsionais: o plano operacional organiza, concretamente, no médio prazo, os desejos e as intenções do plano, a longo prazo, enquanto o orçamento, através dos planos de acção detalhados, combina as exigências do primeiro ano do plano de longo prazo e os constrangimentos do curto prazo.

#### **FASE 6**

---

Concordância no tempo da elaboração dos Planos e do Orçamento

---

Nas fases anteriores não existe normalmente coerência na calendarização dos planos e orçamentos. É claro que não é conveniente decidir o orçamento em primeiro lugar e de seguida elaborar o plano a médio prazo. Se assim for, a dificuldade de integração é evidente. Por isso, a fase 6, como mera fase de organização, permite fazer a concordância, no tempo, da elaboração dos planos e do orçamento. Um calendário organiza o trabalho previsional. Por exemplo, o período de Março e Abril é utilizado para elaborar o plano estratégico. A discussão do plano operacional situa-se em Junho e Julho e, finalmente, o orçamento será elaborado entre Outubro e Dezembro.

**FASE 7**

---

**Acompanhamento previsional integrado**

---

Na fase 7 procura-se reduzir ou eliminar os referidos inconvenientes de rigidez e aumentar a integração dos instrumentos de controlo de gestão.

Quando não há integração, o trabalho de acompanhamento dos resultados por um lado e o trabalho previsional por outro, são considerados como disciplinas diferentes, realizados em momentos diferentes. O âmbito do “acompanhamento previsional integrado” é precisamente implementar a prática simultânea dos diversos instrumentos. No final de um semestre, por exemplo, apoiando-se nos “tableaux de bord” e no controlo orçamental, a análise dos resultados e dos desvios permite identificar as acções correctivas necessárias. A formalização e a quantificação dessas acções correctivas levam à valorização dos meios decididos e das consequências esperadas a curto prazo. Essas novas previsões vêm alterar, em particular, as previsões iniciais efectuadas no orçamento anual. Caso esta reprevisão demonstre, claramente, que certos resultados anuais serão bastante diferentes do que foi previsto anteriormente, serão geradas alterações no plano a médio prazo, como seja atrasar, adiantar ou cancelar alguns projectos do segundo ano. Alterar o plano a médio prazo ou a pilotagem da empresa implica uma actualização permanente.

O objectivo principal desta integração é proporcionar condições para que se possa determinar, de modo adequado, o ponto de aplicação das acções correctivas no processo de gestão, pela quantificação dos resultados esperados a curto, médio ou longo prazos.

**ANEXO F****ORGANIZAÇÃO EM CENTROS DE RESPONSABILIDADE<sup>1</sup>**

Um centro de responsabilidade existe para atingir um conjunto de objectivos próprios que contribuam para a realização dos objectivos globais da organização. A estrutura organizacional representando relações hierárquicas e funcionais entre os vários membros da organização não traduz, necessariamente, os seus centros de responsabilidade.

Para que se possa implementar eficazmente um sistema de controlo de gestão, é necessário que nas organizações sejam definidos Centros de Responsabilidade (CR), sendo cada um destes, uma unidade da organização chefiada por um gestor que é responsável pelas suas actividades<sup>2</sup>.

A organização em centros de responsabilidade indica a cada gestor descentralizado quais são as suas missões, a natureza dos objectivos a serem atingidos, os meios sobre os quais ele tem poder de decisão (por delegação).

Constitui um CR toda a unidade da empresa que:

- Disponha de um chefe;
- Tenha objectivos próprios, para os quais estão orientadas as suas actividades;
- Esse Chefe tenha poder de decisão sobre os meios necessários à realização dos seus objectivos.

A unidade de comando é relevante na definição de um CR, pois são-lhe atribuídos objectivos próprios e meios para os realizar. Assim, alguém responde pelos graus de realização dos objectivos e pela utilização dos meios.

---

<sup>1</sup> Adaptado de Hughes Jordan et al., *O Controlo de Gestão – Ao serviço da estratégia e dos gestores*, 3º Edição, Lisboa, Áreas Editora, 1999, pp. 239-253.

<sup>2</sup> Robert Anthony, citado por Hughes Jordan et al., op. cit., p.243.

Normalmente os CR são decalcados da estrutura organizacional, devendo traduzir uma adequação da estrutura à realização dos objectivos da organização. Para além da convergência dos objectivos locais e centrais e da coerência entre eles, os CR devem preocupar-se em atingir os seus objectivos (eficácia), minimizando os recursos utilizados (eficiência).

A definição de um CR deverá responder aos seguintes objectivos:

- Precisar os objectivos parcelares (locais);
- Responsabilizar os dirigentes;
- Motivar os responsáveis, tornando-os mais em empreendedores que em simples gestores;
- Constituir uma base para remunerações e avaliação do pessoal.

Os tipos de CR distinguem-se de acordo com o poder de decisão de cada responsável, ou seja, com grau de autoridade que lhe é dada na gestão dos recursos e das produções do seu CR. Assim, distinguem-se:

- **Centros de Custo** – aqueles em que o responsável de decisão sobre meios que se traduzem em custos, ou seja, sobre a utilização de recursos;
- **Centros de Resultados** – aqueles em que o responsável tem poder de decisão sobre os meios que se traduzem em custos e proveitos, ou seja, não apenas na utilização de recursos mas também as vendas dos seus produtos e/ou serviços;
- **Centros de Investimento** – aquele em que o responsável tem poderes de decisão sobre meios, que se traduzem não apenas em custos e proveitos, mas também noutros elementos patrimoniais, nomeadamente activos e/ou passivos.

A organização em CR deve contribuir para a realização dos objectivos estratégicos da organização e orientando o comportamento dos gestores nesse sentido, incentivando-os e motivando-os para a sua realização.

## ANEXO G

### O PROCESSO DE PLANEAMENTO OPERACIONAL NATO<sup>1</sup>

O Processo de Planeamento Operacional (OPP)<sup>2</sup> é um processo coordenado de estado maior, com vista a encontrar a melhor forma de cumprir as tarefas atribuídas, ou a planear para aquelas que venham, hipoteticamente, a ser atribuídas no futuro.

O OPP é aplicável em quartéis gerais dos níveis estratégico, operacional ou tático, na condução da actividade de planeamento, para qualquer tipo de teatro, plano e dimensão da força.

O planeamento operacional é enformado pelas seguintes quatro questões fundamentais:

- Quais são as condições militares que materializam o atingir dos objectivos estratégicos e operacionais?
- Qual a sequência de acções que melhor produz essas condições?
- Como devem ser empregues os meios militares para melhor atingir essa sequência de acções?
- Os riscos associados são aceitáveis?

Desde o início do planeamento até à revisão do plano, a metodologia de planeamento operacional engloba cinco fases distintas:

#### **Fase 1 – Iniciação**

Um comandante estratégico recebe uma orientação política do Conselho do Atlântico Norte (NAC) ou Comité Militar (MC). Esta orientação é formalizada através da emissão de uma Directiva Iniciadora, com base e a partir da qual se inicia o processo de

---

<sup>1</sup> Baseado e adaptado de *Guidelines for Operational Planning* (GOP), Draft – 1Dec1999, NATO, Bi-SC Document; NC 20-77-01, *Arte Operacional*, IAEM, Junho 2000; MC 133/3 – *NATO's Operational Planning System*, Set 1999, North Atlantic Military Committee.

<sup>2</sup> Acrónimo de *Operational Planning Process*.

planeamento. Qualquer comando, seja a que nível for, necessita de uma directiva iniciadora, difundida pelo comando superior, para iniciar o planeamento. Nesta fase o NAC e o MC já deverão dispor de informação relativa a capacidades e requisitos iniciais da força, estimativas orçamentais iniciais e análise de riscos, que serão consolidadas ao longo do planeamento.

### **Fase 2 – Orientação**

Uma vez recebida a Directiva iniciadora um Comandante Subordinado irá determinar com rigor aquilo que tem de ser cumprido. Esta fase compreende a Análise da Missão, a Identificação da Força, através de uma estimativa preliminar dos meios necessários, e culmina com a Directiva de Planeamento do Comandante.

A Directiva de Planeamento é um documento formal, que serve como orientação posterior para o desenvolvimento do conceito, por parte do estado maior e como Directiva iniciadora para os comandos subordinados. Os três elementos essenciais desta directiva são: a intenção do Comandante, a sua visão (que deverá descrever o estado final desejado) e a missão restabelecida. Paralelamente esta directiva fornece orientações actualizadas e permite aos comandantes subordinados começar os seus preparativos iniciais.

### **Fase 3 – Desenvolvimento do Conceito**

O desenvolvimento do conceito é conduzido através de uma análise da situação baseada num raciocínio lógico e abrangente e do levantamento e comparação das modalidades de acção. O produto final desta fase de planeamento é o conceito de operação (CONOPS) baseado na modalidade escolhida pelo comandante. São quatro os passos realizados nesta fase: Análise de estado maior; Desenvolvimento das modalidades de acção; *Briefing* de Decisão e Desenvolvimento do conceito de operação.

A Análise de estado maior consiste em examinar todos os factores e deduções e em identificar os pressupostos com relevo para a missão no sentido de averiguar se a missão é exequível e desenvolver as modalidades de acção apoiáveis.

O Desenvolvimento das modalidades de acção consiste na continuação e desenvolvimento do processo de análise de estado maior com vista ao levantamento de uma gama abrangente de modalidades que conduzam ao cumprimento da missão e se encontrem em perfeita consonância com as orientações contidas na directiva de planeamento.

As modalidades de acção em conjunto com todos os factos relevantes serão apresentados ao comandante no *briefing* de decisão, onde este seleccionará e modificará a modalidade que servirá de base ao desenvolvimento do conceito de operação.

O desenvolvimento conceito de operações é o processo pelo qual a modalidade de acção seleccionada é transformada num conceito de operações, contendo o detalhe suficiente para exprimir a ideia do comandante sobre a conduta da operação e é submetido à aprovação da autoridade iniciadora. De uma forma geral o conceito de operação:

- Identifica os pressupostos para a efectivação da operação tendo em vista a necessidade de autorização superior para a execução;
- Exprime a metodologia e o racional para atingir os objectivos;
- Informa a autoridade iniciadora do planeamento, acerca das intenções do comandante;
- Informa todo o estado maior, os comandantes subordinados e as entidades apoiantes, sobre o objectivo, natureza e utilização dos meios requeridos para os seus planos;



- Identifica claramente, que forças e capacidades requeridas (com base na análise das tarefas efectuada durante a fase de desenvolvimento do conceito);
- Identifica a fita do tempo aproximada da operação;
- Identifica a necessidade de planos de apoio ou suplementares, que devam iniciarse desde já.

#### **Fase 4 – Desenvolvimento do Plano**

A obtenção de um plano aprovado constitui o produto final de todo o processo de planeamento operacional. Nesta fase incluem-se os seguintes passos: Desenvolvimento/Coordenação do Plano; Aprovação do Plano e Distribuição do Plano.

#### **Fase 5 – Revisão do Plano**

Esta fase contém dois passos: a Revisão do Plano e a Avaliação do Plano

As ordens de operações (OPORD) são directivas formais, dadas por um comando aos seus subordinados, para activar a execução coordenada duma operação. São os instrumentos de execução dos Planos de Operações (OPLAN) aprovados, e como neles se baseiam, não necessitam de aprovação superior. São enviados ao escalão superior apenas para conhecimento.

## ANEXO H

### LIMITAÇÕES DO CONTROLO ORÇAMENTAL

O controlo orçamental trata de comparar as realizações com as previsões inicialmente elaboradas, para evidenciar desvios e analisá-los, com a finalidade de definir a natureza e amplitude das acções correctivas necessárias. No entanto, o controlo orçamental tem duas fraquezas que impedem de o utilizar como um instrumento de acompanhamento eficiente<sup>1</sup>:

- As realizações e previsões são exclusivamente calculadas em termos financeiros, o que significa que o controlo orçamental apenas avalia a dimensão financeira dos resultados. Este instrumento é incapaz de medir, por exemplo, a quota de mercado realizada, os graus de inovação, de qualidade e de notoriedade atingidos e os índices de satisfação dos clientes, quando tais dados fazem parte dos objectivos estratégicos, cuja realização tem de ser controlada. Um desvio financeiro nulo em qualquer departamento de uma organização “apenas” significa que se gastou o montante previsto, mas nada diz relativamente ao grau de realização dos objectivos não financeiros.
- O controlo orçamental é um instrumento particularmente lento, pois os dados nele contidos são de origem contabilística, sendo necessário determinar previamente as realizações financeiras mensais por sector, por direcção, por produto ou por actividade. Tais elementos são produzidos pela contabilidade analítica. Ora, por norma, a contabilidade analítica, apenas fornece os resultados do mês anterior num prazo de 25 a 30 dias, prazo demasiado longo para tomar decisões atempadas.

---

<sup>1</sup> Hughes Jordan et al., O Controlo de Gestão – Ao serviço da estratégia e dos gestores, 3ª Edição, Lisboa, Áreas Editora, 1999, pp. 38-39 e 191-195.

## ANEXO I

### OS INDICADORES NÃO FINANCEIROS

A importância dos indicadores não financeiros tem crescido ao longo dos últimos anos. Tal deve-se ao facto dos gestores e as organizações perceberem que os indicadores financeiros são ferramentas incompletas na medição e avaliação do desempenho e o alcançar dos resultados, dado que nem todas as actividades de uma organização podem ser expressas em termos financeiros.

Por esse motivo, nas empresas, sejam de produção ou prestadoras de serviços, têm sido desenvolvidos um conjunto de indicadores não financeiros, como forma de complementar os indicadores financeiros existentes, normalmente relacionados com as seguintes funções<sup>1</sup>:

- **Fabricação e Produção**
  - Processo
  - Qualidade
  - Relações com fornecedores
  - Entregas e logística
- **Vendas e Marketing**
- **Recursos Humanos**
- **Investigação e Desenvolvimento**
- **Ambiente**

A importância dos indicadores não financeiros é tanto maior quando estamos em presença de organizações não lucrativas ou serviços estatais ou públicos, de que o Exército é um exemplo. Nestas organizações, especialmente nas segundas, não existe o

---

<sup>1</sup> Alastair Shaw, A Guide to Performance Measurement and Non-Financial Indicators, Kingston-upon-Thames, The Foundation for Performance Measurement, 1999, p.4.

conceito de gestão económica<sup>2</sup> da organização, uma vez que não existe lucro, que é a principal medida financeira dos *outputs* realizados. Nestes casos são de primordial importância para a medida do desempenho, a utilização de indicadores não financeiros. Estes normalmente dividem-se em<sup>3</sup>:

- **Indicadores de resultados**, são medidas de *output*, relacionadas com os objectivos da organização (por exemplo, número de estudantes graduados numa escola, número de quilómetros de estradas pavimentados, número de chegadas de aviões “a horas” a um aeroporto, etc.). Embora nada digam sobre a qualidade com que se atinge os objectivos, permitem uma noção quantitativa dos mesmos.
- **Indicadores de processo**, são medidas relacionadas com as actividades desenvolvidas pela organização (por exemplo, número de peças inspeccionadas numa semana, número de ordens de compra processadas num dia, número de linhas escritas num computador numa hora). São mais fáceis de interpretar que os indicadores de objectivos, pois, normalmente, existe uma relação causa-efeito próxima entre os custos e a medida do processo. Estes indicadores relatam a eficiência e não a eficácia de uma actividade, medindo o que foi realizado e não se o realizado ajudou a atingir os objectivos.
- **Indicadores sociais**, é uma medida que reflecte o trabalho de uma organização, embora de forma algo grosseira, uma vez que são influenciados por factores externos à organização. Esperança de vida, nível de vida, hábitos alimentares, são algumas medidas que podem permitir avaliar as políticas governamentais em áreas como a saúde e economia, por exemplo.

---

<sup>2</sup> Não existe a preocupação do resultado económico, que permite a viabilidade financeira, a prazo, da organização, nem existe uma forma de determinar os custos óptimos de “operação”, por falta de padrões comparativos. (N.A.)

<sup>3</sup> Robert Anthony e Vijay Govindaranjan, Management Control Systems, Boston, McGraw-Hill, 1998, pp. 680-687.

## ANEXO J

### UMA METODOLOGIA DE ELABORAÇÃO DE UM *TABLEAU DE BORD*

#### MÉTODO OVAR<sup>1</sup>

##### 1ª fase – Organigrama de Gestão

Esta fase envolve a compreensão da estrutura organizacional, a identificação dos centros de responsabilidade e as suas relações. Isto pressupõe a determinação das áreas de responsabilidade de cada gestor, bem como as ligações hierárquicas, funcionais e laterais entre os centros de responsabilidade.

Este organigrama tipo não menciona necessariamente as pessoas envolvidas, mas indica a natureza das áreas de responsabilidade e das funções desempenhadas.

É feita a análise concreta dos meios sobre os quais cada responsável vai agir e o seu grau de liberdade para dispor desses meios.

Constituindo o organigrama de gestão uma representação formalizada das responsabilidades realmente exercidas e das comunicações existentes, a sua definição permite precisar bem as verdadeiras relações entre os responsáveis e as funções desempenhadas.

O resultado deste primeiro passo é um esquema piramidal da estrutura do conjunto dos *tableaux de bord*, homotético da estrutura das responsabilidades, na medida em que o *tableau de bord* deve adaptar-se à organização existente e não o inverso.

##### 2ª fase – Selecção dos objectivos e variáveis-chave

Esta fase corresponde a seleccionar os objectivos e variáveis-chave de acção, em número limitado, para cada centro de responsabilidade.

---

<sup>1</sup> Proposto por Hughes Jordan et al., *O Controlo de Gestão – Ao serviço da estratégia e dos gestores*, 3ª Edição, Lisboa, Áreas Editora, pp 216-238.

## **2<sup>A</sup> – A identificação dos objectivos e das variáveis-chave de acção**

Identificar os objectivos e variáveis-chave de acção para cada responsável, ou noutros termos, os objectivos e meios, não é tarefa fácil, porque muitas vezes se confunde as noções. Os meios referem-se a esforços despendidos, enquanto a noção de objectivo é utilizada para descrever os resultados ou realizações geradas por esses esforços.

Nesse processo de identificação dos objectivos e das variáveis-chave de acção, procura-se dentro de cada centro de resultado:

- Os objectivos mais importantes – as zonas de resultado nas quais é fundamental, ou vital, que o centro de responsabilidade obtenha bons resultados nesse ano, tendo em consideração a estratégia da empresa;
- As variáveis-chave de acção – os meios sobre os quais o responsável tem poder de decisão, por delegação de autoridade, com maior efeito potencial sobre a realização dos objectivos.

Considerando que os *tableaux de bord* devem conter um número limitado de indicadores, não procuramos todos os objectivos do responsável, mas unicamente os mais importantes. Do mesmo modo, as variáveis-chave de acção não representam a lista exaustiva dos meios à disposição do responsável, mas simplesmente os de maior eficácia e sobre os quais ele prevê actuar nesse período. Também são ignoradas as variáveis-chave que estão fora do poder de decisão do responsável.

Para proceder ao diagnóstico dos dados para identificar os elementos dos *tableaux de bord* sugere-se entrevistas ao gestor e aos níveis hierárquicos superior e subordinado, em duas etapas sucessivas:

**2B – A grelha objectivos / variáveis-chave de acção**

Variáveis-chave de acção	Objectivos		
	Objectivo 1	Objectivo 2	Objectivo 3
Variável 1			
Variável 2			
Etc.			

Será realizada uma entrevista com o gestor de cada centro de responsabilidade. A primeira fase da entrevista, pretende elaborar a grelha dos principais objectivos<sup>2</sup> e das variáveis-chave de acção do responsável.

Na grelha definitiva, o cruzamento entre cada coluna (objectivo) e cada linha (variável-chave de acção) pode permanecer vazio, ser preenchido por uma cruz ou ser-lhe atribuído um peso numa determinada escala. Nos últimos dois casos, significa que essa variável permite actuar com um determinado efeito para atingir o objectivo da coluna respectiva. A análise da taxa de ocupação (pelas cruzes ou número) das diversas colunas e linhas facilita a selecção dos principais objectivos e variáveis-chave, permitindo também estabelecer prioridades ao nível das variáveis-chave de acção (aquelas com maior peso).

É importante sublinhar que um objectivo é sempre quantificado e datado, o que o diferencia de uma meta que tem mais um carácter qualitativo.

<sup>2</sup> Metodologia equivalente é sugerida pelo *Balanced Scorecard*, o qual parte dos objectivos estratégicos da empresa estruturados em quatro grandes áreas de actuação: Financeira, Mercado (clientes), Processos (organização interna) e Desenvolvimento (humano). Definidos os objectivos em cada uma dessas áreas, a análise conduz à construção de indicadores (financeiros e não financeiros) que permitam o seu acompanhamento permanente. Hughes Jordan, op. cit., p.224.

## 2C – A grelha variáveis-chave de acção / centros de responsabilidade

Como as variáveis-chave dizem respeito a acções concretas, então há a necessidade de identificar quem é que vai fazer o quê ao nível de cada centro de responsabilidade. Aqui ressalta a importância de conhecer o organigrama da empresa ou organização.

Pode acontecer que algumas variáveis-chave não sejam geridas por ninguém ou que as decisões sobre algumas variáveis sejam tomadas por vários gestores. Isso depende do grau de delegação de autoridade concedido pela direcção de topo uma segunda grelha permite formalizar essa repartição de autoridade.

Variáveis-chave de acção	Centros de responsabilidade			
	CR 1	CR 2	CR 3	CR 4
Variável-chave 1				
Variável-chave 2				
Etc.				

As duas grelhas ou matrizes elaboradas até aqui não fornecem, no entanto, os *tableaux de bord* como um produto acabado, mas apenas os elementos-chave para os quais há que elaborar indicadores.

## 3ª fase – A selecção dos indicadores

Esta terceira fase consiste em seleccionar e produzir os indicadores que são os critérios para quantificar de modo significativo, cada objectivo e cada variável chave.

Nesta etapa de proposta de unidades de medida dos objectivos e variáveis-chave, há que ter atenção a vários tipos de indicadores que se podem dividir nas seguintes categorias:



- **Indicadores de objectivos** – que expressam o nível de realização dos resultados, quer em termos absolutos (valor das vendas, quantidades produzidas, resultado líquido, valor acrescentado, quantidades vendidas, etc.) quer em termos relativos, também designado por nível de qualidade (quota de mercado, rendibilidade dos capitais próprios, índice de satisfação dos clientes, taxa de inovação, etc.);
- **Indicadores de meios** – que expressam o nível de utilização dos nossos meios e recursos, os quais se decompõem normalmente em indicadores de produtividade (nº de peças por hora, nº de registos por minuto, nº de contratos celebrados por dia, etc.) e em indicadores de utilização da capacidade (índice de utilização dos equipamentos, taxa de absentismo, custo de energia, etc.);
- **Indicadores convergentes** – que respeitam a objectivos ou meios de acção de um determinado centro de responsabilidade, mas que por motivo dos seus impactos, devem ser incluídos no *tableau de bord* de outro centro de responsabilidade.
- **Indicadores do meio** – informações sobre o ambiente externo à empresa que condiciona o grau de realização dos objectivos aos vários níveis de responsabilidade e sobre os quais não existe qualquer poder de acção da empresa (evolução da procura, novos produtos concorrentes, evolução das taxas de câmbio, etc.)

#### **4ª fase – Quantificação dos indicadores e fontes de informação**

O âmbito da quarta fase é a quantificação, isto é, a forma de apurar os valores dos indicadores. O critério utilizado é o do acesso à informação. É necessário que haja acesso a informação para valorizar os indicadores propostos. Haverá alguns dos indicadores, para os quais é impossível dispor das informações nos prazos escolhidos e com a periodicidade desejada. A contabilidade de custos da empresa pode ser incapaz

de fornecer a informação no prazo requerido ou a empresa não dispor de um sistema de custos “standard”.

Por esses motivos devem ser previamente estudadas as fontes de informação para que seja possível produzir com regularidade os indicadores anteriormente seleccionados.

No caso de não ser possível a obtenção de informação que responda às necessidades anteriores, recomenda-se a opção por uma das três soluções:

- Procurar informações de substituição que permitam aproximar o valor do indicador;
- Financiar a elaboração ou a aquisição das informações necessárias, quer internamente, quer no exterior;
- Renunciar e escolher outro indicador, talvez menos significativo, mas que permite ser acompanhado com regularidade e sem esforços muito significativos.

### **5ª fase – Apresentação e os aspectos práticos**

Para que uma decisão correctiva seja totalmente eficiente, tem que ser tomada atempadamente. Por isso, o *tableau de bord* tem de fornecer os indicadores quantificados dentro de prazos oportunos. Para isso existem duas regras:

- A precisão dos números no *tableau de bord* tem de ser suficientemente razoável. É preferível um valor aproximado mas coerente e disponível rapidamente, do que um valor exacto mas fora de tempo;
- A apresentação tem de ser simples. Não é possível colocar no mesmo quadro vários eixos de análise sem o tornar inutilizável. A simplicidade é preferível à acumulação de dados.

Na prática, o *tableau de bord* agrupa os indicadores físicos e económicos de medida do desempenho das actividades, da organização, dos recursos humanos, etc. De modo a

situar o nível de desempenho histórico e futuro, os indicadores de acompanhamento dos resultados apresentam geralmente dados sobre o realizado do ano em curso, o realizado no ano anterior, o orçamento (previsão) para o período em análise e a re-previsão.

## ANEXO L

### CARACTERIZAÇÃO DOS INDICADORES

Os indicadores, sejam financeiros ou não financeiros, são normalmente caracterizados por um conjunto de informações, como sejam<sup>1</sup>:

- A sua própria definição (descrição por um texto);
- A sua razão de ser: o objectivo ou variável-chave ao qual se liga, eventualmente referências comparativas, por exemplo, o resultado de um benchmarking;
- A designação do actor encarregue de o produzir (aquele que acede mais facilmente às informações necessárias);
- A designação do actor que responsável pelo nível do indicador (aquele que melhor domina a variável-chave correspondente);
- A periodicidade de produção e controlo do indicador;
- A sua definição em extensão: a fórmula e as convenções de cálculo;
- As fontes de informação necessárias à sua produção (aplicações informáticas, bases de dados, outras);
- Os modos de segmentação, para decompor uma forma agregada do indicador em formas mais pormenorizadas (exemplos: segmentação geográfica, tipo de mercados, linhas de produtos, centros de responsabilidade, etc.);
- Os modos de controlo (orçamentado, real, desvio orçamentado/real, histórico sobre n meses, comparação com o mesmo período do ano anterior, acumulação desde ..., etc.);
- O modo de apresentação (algarismos, quadros, gráficos, curvas, etc.);
- Uma lista de difusão.

---

<sup>1</sup> Philippe Lorino, Métodos e práticas da performance, Lisboa, Instituto Piaget, 2000, p. 230.

Muitas vezes quem está encarregue de produzir o indicador e aquele que responde pelo seu nível, nem sempre são os mesmos. Com efeito, quem está melhor colocado para produzir o indicador é aquele que constata os resultados e que os pode medir, enquanto os actores responsáveis são aqueles que se situam ao nível das causas, a montante, e dominam as variáveis-chave de acção.

Distinguem-se dois tipos de indicadores, segundo o posicionamento relativamente à acção:

- **Os indicadores de resultados ou de objectivos** para uma dada acção medem o resultado final da acção (grau de *performance* atingido, grau de realização de um objectivo). É uma medida *a posteriori*, uma constatação. Por definição, o indicador de resultado não permite a acção em tempo útil, apenas permite constatar se se atingiram ou não os objectivos. É um dispositivo para formalizar e controlar os objectivos.
- **Os indicadores de controlo ou de meios**, medem a progressão de uma acção e permitem reagir (acções correctivas) antes que o resultado seja consumado. Deve revelar as evoluções tendenciais das variáveis-chave e fornecer atempadamente uma capacidade de antecipação ou acção.

A distinção entre um indicador de objectivos e de meios é apenas relativa à acção considerada. O indicador de objectivos de uma acção curta pode transformar-se em indicador de meios de um plano de acção mais amplo e de maior duração.

A escolha dos indicadores é, fundamentalmente, da responsabilidade de cada gestor descentralizado, uma vez que estes serão os seus dispositivos de decisão e acção, pelo que estes terão de corresponder a variáveis-chave de acção que constam nos planos de acção.

As características de um indicador que contribuem para a sua escolha são:

- **Pertinência** ou adequação do indicador ao fenómeno que se pretende gerir (a relação causa-efeito);
- **Qualidade** da sua definição, que envolve a precisão de medição;
- **Aceitabilidade**, que respeita à facilidade de compreensão, utilização e interpretação;
- **Viabilidade** da sua adopção, que está ligado à sua disponibilidade e responsabilidade da sua produção.

É necessário que os indicadores escolhidos estejam integrados em sistema, isto é, que a sua coerência seja assegurada sobre dois ângulos distintos<sup>2</sup>: a **coerência hierárquica** (os indicadores de um nível hierárquicos devem ser coerentes com os indicadores dos níveis hierárquicos inferiores e superiores) e **coerência transversal**, segundo a lógica dos processos<sup>3</sup> ou programas<sup>4</sup>, quando para um objectivo concorrem vários centros de responsabilidade, e a que Hughes Jordan chama indicadores convergentes<sup>5</sup>.

---

<sup>2</sup> Philippe Lorino, op. cit., p.235.

<sup>3</sup> Processo é um conjunto de actividades ligadas entre si por fluxos de informação ou de matéria significativos, e que se combinam para fornecer um produto material ou imaterial, importante e bem definido. Philppe Lorino, op. cit., p.69.

<sup>4</sup> Programa é um conjunto de projectos ou actividades articulados entre si que permitem alcançar um ou mais objectivos, consubstanciando a estratégia previamente delineada. Teresa Nunes Sabrosa, Plano e Relatório de Actividades, Lisboa, Secretariado para a Modernização Administrativa, 1997, p.26.

<sup>5</sup> Hughes Jordan et al., op. cit., p.229.

## ANEXO M

### OS SISTEMAS DE INFORMAÇÃO COMPUTORIZADOS<sup>1</sup>

Os Sistemas de Informação Computorizados (SIC) foram desenvolvidos a partir de 1950 com a chegada de dos computadores para processar as informações e por isso se chamaram Sistemas de Informação Transaccionais (TPS)<sup>2</sup>. São constituídos pelos seguintes elementos: computador (*hardware*), *software* específico que processa os dados, os dados armazenados, os procedimentos que se usam directamente na execução das actividades e o pessoal que opera com os computadores e os decisores que usam a informação.

Os SIC podem classificar-se em seis tipos para cobrir todas as áreas das organizações: Sistemas de Informação Transaccionais (TPS), Sistemas de Informação para a Gestão (MIS)<sup>3</sup>, Sistemas de Informação de Apoio à Decisão (DSS)<sup>4</sup>, Sistemas de Informação para Executivos (EIS)<sup>5</sup>, Sistemas de Informação Especialistas (ES)<sup>6</sup>, Sistema de Automatização de Escritório (OIS)<sup>7</sup> e Sistemas de Informação Estratégicos (SIS)<sup>8</sup>.

Os TPS recolhem/captam os dados acerca das transacções e algumas vezes controlam a decisão que faz parte da transacção que gera ou modifica os dados armazenados.

Os MIS podem ser definidos como sistemas integrados (utilizadores – computadores) que proporcionam a informação para suportar as operações, a gestão e a tomada de decisão nas organizações, ou seja, os MIS geram relatórios para proporcionar o suporte

---

<sup>1</sup> Extraído e adaptado de José Rascão, Análise Estratégica – Sistemas de Informação para a Tomada de Decisão, Lisboa, Edições Sílabo, 2000, p. 43-49.

<sup>2</sup> Acrónimo inglês de *Transaction Processing System*.

<sup>3</sup> Acrónimo inglês de *Management Information System*.

<sup>4</sup> Acrónimo inglês de *Decision Support System*.

<sup>5</sup> Acrónimo inglês de *Executive Information System*.

<sup>6</sup> Acrónimo inglês de *Expert System*.

<sup>7</sup> Acrónimo inglês de *Office Information System*.

<sup>8</sup> Acrónimo inglês de *Strategic Information System*.

às tomadas de decisão operacionais e táticas (informação interna) em forma de mapas ou *tableaux de bord*.

Embora os MIS sejam importantes, no que diz respeito à informação que fornecem para a tomada de decisão, não se pode fazer perguntas aos MIS e analisar os problemas. O objectivo dos DSS é justamente permitir aos gestores e directores encontrar resposta às questões e tomar as decisões suportadas em modelos matemáticos ou estatísticos, mais que proporcionar mapas de eventos/factos passados.

As fontes de informação incluem muitas vezes dados externos, bem como os internos, produzidos pelos TPS ou MIS. Os EIS ajudam a encontrar a solução para vários problemas e combinam o poder e capacidade de armazenamento dos *mainframes*<sup>9</sup>, com as facilidades de uso e capacidade gráfica do computador pessoal. A informação é transferida do *mainframe* para o computador pessoal ou de bases de dados externas e o *output* normalmente é um gráfico ou a combinação de gráficos e tabelas ao gosto do gestor.

Um ES tenta incorporar o conhecimento e regras de vários especialistas sobre determinado assunto ou tema, armazenando a informação no computador. O software torna o utilizador um “especialista” no assunto, através da combinação da informação armazenada, para o ajudar a tomar a decisão, nas tarefas que requeiram bons especialistas.

Os SIS são usados para suportar a estratégia de desenvolvimento das organizações, visto que podem ser usados para incrementar a diferenciação de produtos, criara ou distribuir produtos novos, reduzir custos, etc.. Podem também ajudar a ganhar vantagens competitivas, através do uso da informação disponível, para prever mais cedo

---

<sup>9</sup> Computadores com grande capacidade de armazenamento e processamento de dados.



o declínio da quota de mercado, encontrar novos mercados para os produtos existentes e, muitas vezes, redefinir a missão da organização.

Os OIS forma desenvolvidos para suportar as tarefas de escritório, tais como o processamento de relatórios e cartas, envio e recepção de *fax*, *mailing*, etc., e proporcionam a livre circulação da informação, em toda a organização. Os OIS executam muitas funções diferentes, dependendo do tipo de escritório e tendem a integrar as seguintes funções: preparação de textos, voz, imagem e correio electrónico, transmissão e recepção de faxes, transmissão electrónica de dados (EDI)<sup>10</sup>, arquivo electrónico de documentos e acesso a base de dados externas.

Sistema de informação	O que faz	Grau de estrutura	Como ajuda a coordenar o trabalho	Utilizador típico
TPS	Recolhe e armazena a informação acerca da transacção	Faz cumprir os procedimentos e assegura a consistência, registo e armazenamento de dados	Assegura que os dados da transacção são consistentes e estão disponíveis quando necessário	Pessoas que processam as transacções
MIS	Convertem os dados dos TPS em informação para a gestão e monitorização da performance	Reforçam os objectivos da organização pela medição da performance e comparação com as expectativas	Ênfase na performance	Gestores e Directores
DSS	Ajudam os decisores na tomada de decisão proporcionando a informação e os modelos para análise da mesma	Dão ao decisor uma descrição de sistema e tomada de decisão; podem proporcionar métodos e formatos no processo de tomada de decisão.	Podem proporcionar um quadro de análise comum para análise e explanação da decisão	Gestores de topo

<sup>10</sup> Acrónimi inglês de *Electronic Data Interchange*.

EIS	Proporcionam a informação de forma fácil, interactiva sem forçar o executivo a tornar-se um <i>expert</i> em análise dos dados	Algumas vezes usa parte do processo de planeamento e controlo da estrutura organizacional	Algumas vezes fazem ênfase na performance	Executivos e directores de alto nível
ES	Disponibilizam o conhecimento de especialistas para outros	Podem guiar o processo de decisão e assegurar que os factores chave são assegurados	Podem ajudar os gestores a tomar decisões consistentes	Pessoas que resolvem problemas onde o conhecimento de especialistas é necessário
OIS	Ajudam a processar documentos e mensagens; proporcionam no trabalho mais eficácia e eficiência	Podem definir ou restringir o formato ou métodos de performance das tarefas diárias	Proporcionam ferramentas e métodos que podem ser usados consistentemente na organização	Pessoas do escritório e outras
SIS	Suportar e desenvolver a estratégia da organização	Incrementar a diferenciação Permitir a inovação de produtos Reduzir custos	Prever o declínio da quota de mercado Encontrar novos mercados para os produtos existentes	Gestores de topo

Fonte: José Rascão, Análise Estratégica – Sistemas de Informação para a Tomada de Decisão, Lisboa, Edições Sílabo, 2000, p. 48-49.

## ANEXO N

## REFERENCIAL DE AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLO DE GESTÃO NO EXÉRCITO

## OBJECTIVO DE AVALIAÇÃO

SITUAÇÃO	AVALIAÇÃO	ELEMENTOS A AVALIAR
Controlo de Gestão no Exército	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Em que medida existe um sistema de controlo de gestão no Exército?</li> <li>2. Em que medida é possível conceber e definir um sistema de <i>tableaux de bord</i> como parte do sistema de controlo de gestão no Exército?</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Planeamento no Exército <ol style="list-style-type: none"> <li>1.1 Definição de objectivos</li> <li>1.2 Tipos de Planos</li> <li>1.3 Elaboração dos planos de acção</li> <li>1.4 Orçamentação</li> </ol> </li> <li>2. Execução <ol style="list-style-type: none"> <li>2.1 Responsabilização/descentralização</li> <li>2.2 Sistemas de reporte</li> <li>2.3 Coordenação das actividades</li> </ol> </li> <li>3. Controlo <ol style="list-style-type: none"> <li>3.1 Identificação das variáveis-chave de acção</li> <li>3.2 Controlo orçamental</li> <li>3.3 Indicadores e critérios de desempenho</li> <li>3.4 Sistemas de informação e apoio à tomada de decisão</li> <li>3.5 Correção face a desvios</li> <li>3.6 Avaliação</li> </ol> </li> </ol>

**REFERENCIAL**

REFERENTES	ORIGEM DOS REFERENTES
1. Missão e tarefas atribuídas ao Exército; inserção do Exército na estrutura das Forças Armadas e MDN	1. LDNFA, LOBOFA, Lei Orgânica do MDN, Lei Orgânica do Exército, CEDN, MIFA 97, CEM 97, Directiva Ministerial de Defesa Militar
2. Estrutura e organização do Exército; níveis de autoridade e delegação; circuitos de informação e comunicação interna	2. Lei Orgânica do Exército, Decretos Regulamentares 42/94, 43/94, 44/94, 45/94, 46/94, 47/94, 48/94, Directiva 167/CEME/97
3. Directivas orientadores; responsabilidades e competências dos vários órgãos e estruturas do Exército	3. Idem como o anterior; Directivas do CEME; Directivas diversas

### INSTRUMENTAÇÃO

INDICADORES	ITEMS	INSTRUMENTOS
1.1.1 Definição dos objectivos do Exército a longo, médio e curto prazo 1.1.2 Redacção e comunicação dos objectivos 1.1.3 Compreensão dos objectivos 1.1.4 Desdobramento dos objectivos	<ul style="list-style-type: none"> <li>Existem objectivos a longo, médio e curto prazo</li> <li>Formas de redacção e comunicação dos objectivos</li> <li>Os objectivos são compreendidos e percebidos pela organização</li> <li>Os objectivos dos OCAD, OIT e COSFN derivam e concorrem para os objectivos do Exército</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Análise de directivas e planos</li> <li>Entrevistas conduzidas ao CEME e no EME (DPP)</li> </ul>
1.2.1 Existência de planos estratégicos, táticos e operacionais 1.2.2 Coerência dos planos aos vários níveis	<ul style="list-style-type: none"> <li>Existem planos a longo, médio e curto prazo no Exército</li> <li>Existem características que diferenciam os planos a longo, médio e curto prazo</li> <li>Os planos dos OCAD, OIT e COSFN derivam de planos do EME</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Análise de directivas e planos</li> <li>Entrevistas conduzidas no EME (DPP e DO)</li> </ul>
1.3.1 Elaboração de planos operacionais e planos de acção para a prossecução dos objectivos 1.3.2 Negociação e aprovação dos planos 1.3.3 Existência de planos de acção nos escalões subordinados	<ul style="list-style-type: none"> <li>Existência de planos operacionais e planos de acção para prossecução dos objectivos ao nível do EME, OCAD, OIT e COSFN</li> <li>Os OCAD, OIT e COSFN negociam os meios e propõem os seus planos para aprovação</li> <li>Existem planos operacionais ao nível dos OCAD, OIT e COSFN que contenham os objectivos, os planos de acção (actividades vs tempo), previsão dos recursos e custos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Análise de directivas e planos</li> <li>Entrevista conduzida ao CEME</li> </ul>

<p>1.4.1 Processo de orçamentação</p> <p>1.4.2 Coerência dos orçamentos com os planos de acção</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os planos de acção são a base das propostas de orçamento dos OCAD, OIT e COSFN</li> <li>• Os orçamentos quantificam as actividades a realizar e os recursos a utilizar</li> <li>• Existem sistemas de custeio que permitem valorizar as actividades constantes nos planos</li> <li>• Existe coerência temporal entre os planos e os orçamentos</li> <li>• A não atribuição do orçamento proposto implica uma redefinição dos objectivos e planos de acção</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Entrevistas conduzidas no EME (DPP) e DSF</li> <li>• Análise de propostas de orçamento</li> </ul>
<p>2.1.1 Responsabilização e delegação de autoridade para a prossecução dos objectivos</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• São indicados os responsáveis pela realização dos objectivos</li> <li>• A delegação de autoridade e atribuição de meios é compatível com os objectivos a atingir/realizar</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Análise de directivas e planos</li> <li>• Entrevista conduzida no EME</li> </ul>
<p>2.2.1 Instrumentos e formas de reporte</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• São periodicamente feitos relatórios de realização</li> <li>• Os níveis subordinados procuram a decisão do nível superior</li> <li>• Os relatórios de situação espelham concretamente o nível de realização das actividades e o grau de realização dos objectivos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Entrevista conduzida ao CEME e EME</li> </ul>

2.3.1 Existência de coordenação entre os vários níveis na realização das actividades	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Existem instrumentos que coordenem as actividades dos OCAD, OIT e COSFN</li> <li>• Existe coordenação na realização das actividades que concorrem para os mesmos objectivos</li> <li>• São realizadas reuniões entre o nível de planeamento e os níveis de execução para realizar pontos de situação</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Entrevista conduzida ao CEME</li> </ul>
3.1.1 Identificação das variáveis-chave de acção	<ul style="list-style-type: none"> <li>• As variáveis-chave de acção correspondentes a cada objectivo estão identificadas nos planos de acção ou noutros documentos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Análise de directivas, planos e demais documentos</li> </ul>
3.2.1 Existência de controlo orçamental	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Existe controlo orçamental da realização dos planos e actividades</li> <li>• São identificados os desvios quando estes ocorrem e a sua origem</li> <li>• O tipo de contabilidade utilizada é compatível com a actividade do Exército e responde às necessidades do controlo orçamental</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Entrevista conduzida na DSF e EME</li> </ul>
3.3.1 Existência de indicadores e critérios de desempenho que valorizem os objectivos e as variáveis-chave de acção	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Existem ao nível do EME, OCAD, OIT e COSFN indicadores que permitem quantificar as variáveis-chave e os objectivos</li> <li>• Existem critérios de desempenho para as actividades, que são do conhecimento dos intervenientes</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Análise de directivas e planos</li> <li>• Entrevista conduzida na DSF e EME</li> </ul>

3.4.1 Existência de sistemas de informação e apoio à tomada de decisão	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os sistemas de informação existentes ajudam a recolha e troca de informação entre o EME, OCAD, OIT e COSFN</li> <li>• Os SI estão integrados e permitem apoiar a decisão aos vários níveis</li> <li>• Os SI contribuem para detectar desvios ao planeamento</li> <li>• Os SI promovem a comunicação e a partilha de informação</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Entrevista conduzida no EME (DSICS)</li> </ul>
3.5.1 Correção face a desvios	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os desvios são detectados rapidamente e corrigidos</li> <li>• Os objectivos e planos são redefinidos face a desvios</li> <li>• As correcções surgem da verificação de desvios relativamente ao planeado</li> <li>• As correcções ocorrem com oportunidade</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Entrevistas conduzidas na DSF e EME</li> </ul>
3.6.1 Avaliação/responsabilização	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A avaliação dos intervenientes é realizada de acordo com os resultados obtidos e nível de desempenho</li> <li>• Os intervenientes estão alertados para o que se espera deles e como deverão conduzir o seu desempenho</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Análise do RAMME</li> <li>• Entrevista conduzida na IGE</li> </ul>



**ANEXO O****RESPONSABILIDADES DE PLANEAMENTO NO EXÉRCITO**

Tendo em atenção a legislação enquadrante, nomeadamente a Lei 111/91 (Lei Orgânica de Bases das Forças Armadas – LOBOFA), o Decreto-Lei 50/93 (Lei Orgânica do Exército), os Decretos Regulamentares<sup>1</sup> decorrentes desta última e ainda o que foi referido no Anexo B – Níveis Clássicos de Gestão, idealmente, as responsabilidades no Exército, relativamente ao planeamento e controlo deveriam ser as seguintes<sup>2</sup>:

<b>Níveis</b>	<b>Nível de Gestão</b>	<b>Planeamento</b>	<b>Controlo</b>
<b>CEME</b>	Estratégico	Estratégico	Estratégico
<b>EME</b>	Tático	Tático	Tático
<b>OCAD</b>	Tático  Operacional	Tático  Operacional* (funcional)	Tático  Operacional* (funcional)
<b>COFT</b> <b>CT</b>		Tático  Operacional* (departamental)	Tático  Operacional* (departamental)
<b>UEO</b>	Operacional	Operacional	Operacional

\* Predominantemente

A presença simultânea de níveis de gestão, planeamento e controlo diferenciados ao nível do EME, OCAD, COFT e CT, justifica-se em parte, pela perspectiva de análise escolhida.

<sup>1</sup> Decretos Regulamentares N°43/94, N°44/94, N°46/94, N°47/94 e N°48/94, de 2 de Setembro.

<sup>2</sup> Francisco Fonseca Rijo (Major), Gestão por Objectivos – Um modelo para o Exército, TILD, CEM 98/00, IAEM, p.G-8.

Se o Exército for analisado numa perspectiva interna, parece-nos não haver dúvida que o General CEME representa o vértice estratégico da organização e o EME o seu instrumento de gestão estratégica para o planeamento e controlo. Neste caso, se considerarmos o nível de gestão tático, ou intermédio, ele será realizado pelos OCAD, COFT e CT, que simultaneamente realizam, de acordo com a Lei, o nível operacional de gestão.

Se a perspectiva de análise for externa, então o nível estratégico de gestão será representado pelas estruturas a montante do Exército, o EMGFA, no que respeita a questões operacionais e o MDN no que respeita a questões administrativo-logísticas. O General CEME e o EME, neste caso, passam a ter a responsabilidade de gestão de nível tático e sem dúvida que os OCAD, COFT e CT só têm responsabilidades de gestão de nível operacional ou execução.

**ANEXO P****INDICADORES PROPOSTOS PELO SIPPO**

Indicadores Programas	De Meios	De Resultados	De Relação
100 C3-I	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Humanos</li> <li>- Materiais</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nº e tipo de unidades comandadas e controladas</li> <li>- Nº e tipo de missões comandadas e controladas</li> <li>- Nº, tipo e duração dos exercícios</li> <li>- Nº de circuitos vitais</li> <li>- Nº de circuitos controlados/operados</li> <li>- Nº de circuitos essenciais</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Taxa de Prontidão de Base</li> <li>- Taxa de Prontidão Geral</li> <li>- Taxa de Disponibilidade</li> <li>- Taxa de Operacionalidade</li> <li>- Taxa de Completamento</li> <li>- Taxa de Situação de Prontidão de meios</li> <li>- Consumo</li> <li>- Taxa de Execução Orçamental</li> </ul>
200 Defesa Aérea	Idem	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nº, tipo e duração das missões</li> <li>- Nº, tipo e duração dos exercícios</li> <li>- Nível de actividade</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Taxa de Prontidão de Base</li> <li>- Taxa de Prontidão Geral</li> <li>- Taxa de Disponibilidade</li> <li>- Taxa de Operacionalidade</li> <li>- Taxa de Completamento</li> <li>- Taxa de Situação de Prontidão de meios</li> <li>- Consumo</li> <li>- Taxa de Execução Orçamental</li> </ul>
210 Defesa Naval e Aeronaval	Idem	Idem	Idem
220 Defesa Directa do Território	Idem	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nº, tipo e duração das missões</li> <li>- Nº, tipo e duração dos exercícios</li> <li>- Nível de actividade</li> <li>- Tonelagem transportada</li> <li>- Pessoal transportado</li> </ul>	Idem
230 Reforço OTAN	Idem	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nº, tipo e duração das missões</li> <li>- Nº, tipo e duração dos exercícios</li> <li>- Nível de actividade</li> </ul>	Idem
240 Reforço Geral	Idem	Idem	Idem

300/310 Missões de Interesse Público	Idem	<ul style="list-style-type: none"> <li>- N.º, tipo e duração das missões/acções (a discriminar por cada subprograma de acordo com a sua especificidade)</li> <li>- Nível de actividade</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Taxa de Prontidão de Base</li> <li>- Taxa de Prontidão Geral</li> <li>- Taxa de Disponibilidade</li> <li>- Taxa de Operacionalidade</li> <li>- Taxa de Completamento</li> <li>- Taxa de Situação de Prontidão de meios</li> <li>- Consumo</li> <li>- Taxa de Execução Orçamental</li> <li>- Taxa de resposta</li> </ul>
400 Recrutamento e Mobilização	Idem	-----	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Taxa de Apuramento</li> <li>- Taxa de Incorporação</li> <li>- Taxa de Execução Orçamental</li> </ul>
410 Administração	Idem	-----	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Taxa de Prontidão de Base</li> <li>- Taxa de Prontidão Geral</li> <li>- Taxa de Disponibilidade</li> <li>- Taxa de Operacionalidade</li> <li>- Taxa de Completamento</li> <li>- Taxa de Situação de Prontidão de meios</li> <li>- Consumo</li> <li>- Taxa de Execução Orçamental</li> </ul>
420 Apoio de Pessoal	Idem	-----	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Taxa de Prontidão de Base</li> <li>- Taxa de Prontidão Geral</li> <li>- Taxa de Disponibilidade</li> <li>- Taxa de Operacionalidade</li> <li>- Taxa de Completamento</li> <li>- Taxa de Situação de Prontidão de meios</li> <li>- Consumo</li> <li>- Taxa de Execução Orçamental</li> <li>- Taxa de Ocupação de Camas</li> <li>- Tempo Médio de Internamento</li> <li>- Comparticipação por Beneficiário</li> </ul>
430 Apoio de Material	Idem	-----	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Taxa de Prontidão de Base</li> <li>- Taxa de Prontidão Geral</li> <li>- Taxa de Disponibilidade</li> <li>- Taxa de Operacionalidade</li> <li>- Taxa de Completamento</li> <li>- Taxa de Situação de Prontidão de meios</li> <li>- Consumo</li> <li>- Taxa de Execução Orçamental</li> <li>- Taxa de Satisfação de Requisições</li> <li>- Taxa de Utilização de Mão de Obra Directa</li> </ul>

440 Instrução e Treino	Idem	-----	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Taxa de Prontidão de Base</li> <li>- Taxa de Prontidão Geral</li> <li>- Taxa de Disponibilidade</li> <li>- Taxa de Operacionalidade</li> <li>- Taxa de Completamento</li> <li>- Taxa de Situação de Prontidão de meios</li> <li>- Consumo</li> <li>- Taxa de Execução Orçamental</li> <li>- Taxa de Aprovação</li> <li>- Taxa de Instrução</li> </ul>
500 Investigação e Desenvolvimento	Idem	-----	-----
600 Cooperação Internacional	-----	-----	-----

**ANEXO Q****A CADEIA DE VALOR DO EXÉRCITO<sup>1</sup>**

A identificação da “cadeia de valor” duma organização tem por objectivo realizar a análise interna de uma organização, determinando as suas forças e fraquezas, analisando as actividades<sup>2</sup> e identificando, aquelas que dentro da organização, realmente geram valor<sup>3</sup> e a tornam necessária e reconhecida. Embora o conceito de “cadeia de valor” tenha por finalidade a análise interna da organização ela é conduzida numa perspectiva externa, isto é, na perspectiva do conjunto dos “clientes” que essa organização serve.

A “cadeia de valor” do Exército corresponde a um conjunto de actividades que o distinguem de qualquer outra organização e lhe permitem cumprir as missões em apoio da estratégia nacional.

Se as actividades do Exército forem agrupadas por afinidades, poderemos identificar, numa perspectiva funcional, cinco grandes agrupamentos ou funções: pessoal, logística, instrução, treino e operações e comando e controlo.

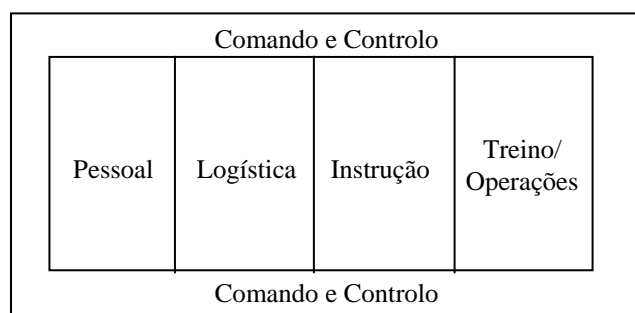


Figura 1 - Agrupamentos de actividades do Exército

<sup>1</sup> Inspirado e adaptado de Michael Porter, Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance, The Free Press, Nova Iorque, 1985, p.37-83.

<sup>2</sup> Actividade é um conjunto de tarefas elementares realizadas por um indivíduo ou grupo, que permitem fornecer um *output* bem preciso, quer seja material ou imaterial, consumindo um conjunto de recursos. Philippe Lorino, Métodos e práticas da performance, Lisboa, Instituto Piaget, 2000, p.479.

<sup>3</sup> Gerar valor é satisfazer uma necessidade a um “cliente”, e simultaneamente reduzir os custos dessa satisfação elevando o desempenho da organização. (N.A.)

Sendo a Componente Operacional, o “produto” que o Exército coloca ao dispor do País, para satisfazer as necessidades deste, no âmbito da Segurança e Defesa<sup>4</sup>, existirão, dentro de cada grande agrupamento, um conjunto de actividades que contribuem directamente para a capacitação da Componente Operacional. A essas actividades, chamaremos actividades primárias, pois acrescentam valor ao “produto final” do Exército e tornam-no uma organização distinta das demais.

A par destas, existe um conjunto de actividades secundárias ou de “suporte”, necessárias à sustentação das “primárias” e à organização e funcionamento do Exército, mas que poderão ser comuns a outras organizações, não sendo em si distintivas.

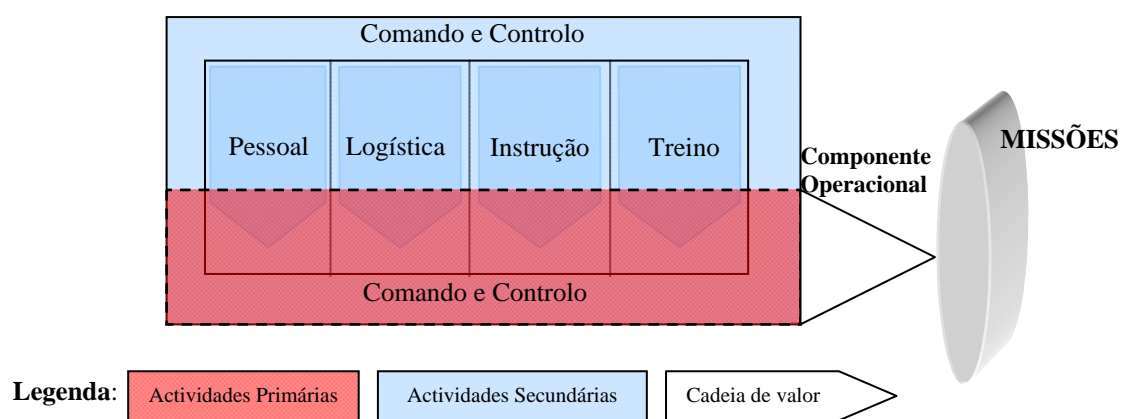


Figura 2 – A Cadeia de Valor do Exército

A *Cadeia de Valor*, a que nos referimos, resulta assim do encadeamento dum conjunto de actividades primárias, em que cada uma contribui parcialmente para o valor final do “produto” do Exército, isto é para a Componente Operacional.

Existe, naturalmente, numa perspectiva externa, a dificuldade de objectivar quantitativamente o valor que a sociedade atribui ao Exército em particular, e às Forças

<sup>4</sup> Limitadas às missões cometidas às Forças Terrestres. (N.A.)

Armadas em geral, pois trata-se de um valor imaterial<sup>5</sup>. Esta condicionante só é possível de ser ultrapassada, se ao valor final do “produto” (perspectiva externa) fizermos corresponder o custo (perspectiva interna) da sua realização.

Embora limitada pelo facto referido, esta concepção tem na nossa perspectiva, e para as finalidades deste trabalho, um triplo interesse:

- Permite perceber segundo a lógica dos processos<sup>6</sup>, quais os fluxos de informação e matéria desejáveis, para atingir ganhos de eficiência e como tal melhorar o desempenho global do Exército;
- Avaliar o peso de cada actividade em termos financeiros ou de custos e a sua contribuição para o “produto” do Exército, estabelecendo rácios custo/eficácia;
- Identificar quais as actividades primárias, em cada agrupamento, focalizando nestas os objectivos estratégicos ou de médio prazo e as medidas de avaliação e controlo, no pressuposto de que se o nível de desempenho nestas actividades for o desejado e satisfatório, a Componente Operacional, ou “produto final” do Exército também o será.

---

<sup>5</sup> Pois não é possível quantificar em termos materiais ou financeiros o valor da independência, soberania, liberdade, democracia e demais valores nacionais. (N.A.)

<sup>6</sup> Processo é um conjunto de actividades ligadas entre si por fluxos de informação ou de matéria significativos, e que se combinam para fornecer um produto material ou imaterial, importante e bem definido. Philippe Lorino, op. cit., p.69.



**ANEXO R****OBJECTIVOS E VARIÁVEIS-CHAVE DE ACÇÃO RELATIVOS ÀS FOP<sup>1</sup>****Objectivo Global**

Manter em permanência, a partir de 01 de Janeiro de 2000, um conjunto modular de forças, no intuito de garantirem o primeiro nível de resposta do Exército a situações de emergência, com um Grau de Prontidão de até 10 dias, com a seguinte constituição:

- 3 Comandos de Brigada (BMI, BAI e BLI);
- 1 AgrMec/BMI; 1 BIAT/BAI; 1 BI/BLI; 1 ERec;
- 1 DOE;
- 1 BtrArtCamp 10,5 (Reb);
- 1 CEng; 1 CTm; 1 Pel AAAMslPort; 1 Pel GE;
- 1 Esq PE; 1 CTransp; 1 CManLig; 1 CReabSvc; 1 HCM.

**Objectivos quantificados**

<b>Tipo de objectivo</b>	<b>Meta qualitativa</b>	<b>Objectivo</b>
PRONTIDÃO	Elevado estado de prontidão e preparação	Prontidão das unidades disponíveis igual a 100% e tempo de treino igual ou superior a 25% do período em FOP <sup>2</sup> .
POTENCIAL	Elevado Potencial	Potencial igual ou superior a 80%

<sup>1</sup> Embora baseado no planeamento realizado para as FOP, os objectivos e variáveis-chave aqui referidos são propostos pelo autor. (N.A.)

<sup>2</sup> Para as unidades de Apoio de Serviços, a exigência de tempo de treino poderá ser dispensável, uma vez que a sua actividade em “guarnição”, assemelha-se à sua actividade operacional. (N.A.)

**Variáveis-chave de acção vs Objectivos**

<b>VARIÁVEIS-CHAVE DE ACÇÃO</b>	<b>OBJECTIVOS</b>	
	Prontidão	Potencial
Instrução e Treino	X	
Pessoal	X	X
Material e Equipamento	X	X

**ANEXO S****GUIÕES DAS ENTREVISTAS****General Chefe do Estado Maior do Exército**

1. Considera que existe uma visão estratégica para o Exército, partilhada e reconhecida por todos os escalões? E planos para a materializar?
2. Existe planeamento estratégico e de médio prazo no Exército para além dos Objectivos de Força e LPM? Qual o seu âmbito?
3. Existem constrangimentos externos que limitem ou condicionem de sobremaneira a definição de objectivos a longo prazo? De que tipo?
4. Como é que ao nível do Comando do Exército é realizada a coordenação das actividades dos níveis subordinados – OCAD, CT e COFT? Existem dificuldades de coordenação e convergência de acções? A que se devem?
5. Como é que o Comandante do Exército avalia e controla as acções dos níveis subordinados? São periodicamente realizados relatórios? Os níveis subordinados procuram a decisão superior? Que instrumentos e sistemas de reporte de resultados existem?
6. Como é que ao nível do Comando do Exército são detectados os desvios ao previsto e planeado e como são corrigidos? São identificadas as causas?
7. No que respeita às Forças de Projectão (FOP), quais são as informações que o general CEME considera necessitar para poder decidir? Qual a frequência dessa informação?

**Direcção de Serviço de Finanças (Major-General Luís Sequeira<sup>1</sup>)**

1. Como está estruturado e o que permite o Sistema de Informação Financeira?
2. O desenvolvimento de um sistema de custeio que vantagens poderia trazer para o Exército? Como poderia ser realizado?
3. Que tipo ou tipos de contabilidade existe no Exército? É adequada às suas necessidades? E às modernas exigências da gestão económico-financeira?
4. A introdução da contabilidade analítica é possível no Exército? O que iria permitir?
5. Podem ser definidos Centros de Responsabilidade ou de Custos no Exército, com base no seu organograma funcional?
6. Em que consiste a informação de gestão produzida no Exército? É compatível com as necessidades de apoio à tomada de decisão?
7. É produzido um *tableau de bord* financeiro global do Exército? Para que decisor/es?
8. Existem indicadores financeiros que permitam valorizar e acompanhar as actividades do Exército, no global ou em aspectos específicos?
9. O Exército vai aderir ao NRAFE? Que implicações poderão daí advir?
10. Considera que existe um sistema coerente de controlo de gestão no Exército?

**Direcção de Serviço de Finanças (Tenente Coronel Simões<sup>2</sup>)**

1. Como é realizada a proposta de orçamento do Exército? Até que data deve ser enviada à SG/MDN?
2. O que é um orçamento de meios? E por programas? É possível compatibilizar os dois?

---

<sup>1</sup> Director da DSF.

<sup>2</sup> Chefe da Repartição de Orçamento.

3. O projecto de orçamento tem em conta as PPA/POP realizadas pelas UEO?
4. Como é realizado o controlo orçamental? Os desvios quando existem são detectados? São detectadas as suas naturezas e causas?
5. Como são efectuadas as correcções aos desvios?
6. As contas de resultados (ou gerência) têm que frequência? Após quanto tempo estão disponíveis face ao período a que dizem respeito?

### **Estado Maior do Exército**

#### **Divisão de Planeamento e Programação (Repartição de Análise de Gestão Económico-Finaceira)**

1. As propostas de planos de actividade indicam quais os objectivos a serem atingidos?
2. O orçamento traduz em termos financeiros os planos de acção/actividade dos OCAD, OIT e COSFN?
3. Existem planos financeiros de médio e longo prazo?
4. Quem efectua o controlo orçamental desses planos?
5. Qual é a importância de um orçamento-programa e de uma conta-programa?
6. Existe integração entre o planeamento e orçamentação no Exército?
7. As UEO propõem o seu orçamento no formato das PPA/POP, mas quando recebem o orçamento aprovado este vem sob a forma de rubricas orçamentais? É possível fazer depois a conversão do orçamento em actividades propostas?
8. Existe algum tipo de tableau de bord implementado no Exército?
9. Qual a finalidade dos indicadores propostos no SIPPO?
10. É realizada uma análise de custos com vista ao estabelecimento de dados de planeamento?

**Divisão de Planeamento e Programação (Repartição de Planeamento de Forças)**

1. Existem planos a longo, médio e curto prazo? O que é que os diferencia?
2. Os objectivos ou resultados a alcançar com esses planos são claros e compreensíveis?
3. Existem planos de acção detalhados para a prossecução desses objectivos?
4. Esses planos de acção envolvem que nível/níveis do Exército?
5. Quem e como se realiza a coordenação e controlo da execução desses planos?
6. Nos planos são indicados os responsáveis pela realização dos mesmos?
7. São realizados periodicamente relatórios de realização?
8. Esses relatórios indicam os desvios face ao planeado? Identificam as suas causas e propõem as correcções necessárias?

**Divisão de Sistemas de Informação, Comunicações e Segurança**

1. Como estão estruturados os Sistemas de Informação do Exército?
2. Existe integração entre os vários sistemas existentes?
3. Os SI existentes ajudam a recolha e troca de informação entre o EME, OCAD, OIT e COSF?
4. Os SI permitem apoiar a decisão aos vários níveis?
5. Os SI contribuem para detectar desvios ao planeamento?
6. Os SI promovem a comunicação e a partilha de informação?

**ANEXO T****GLOSSÁRIO DE ABREVIATURAS**

Anon .....	Anónimo
CEME .....	Chefe do Estado Maior do Exército
CFin .....	Centros de Finanças
CIE .....	Chefia de Informática do Exército
CT .....	Comandos Territoriais
COFT .....	Comando Operacional das Forças Terrestres
COSFN .....	Componente Operacional do Sistema de Forças Nacional
DPP .....	Divisão de Planeamento e Programação
DSF .....	Direcção do Serviço de Finanças
DSS .....	<i>Decision Support System</i>
EIS .....	<i>Executive Information System</i>
EME .....	Estado Maior do Exército
EMGFA .....	Estado Maior General das Forças Armadas
EPR .....	Entidade Primariamente Responsável
FOP .....	Forças de Projecção
FOREF .....	Forças de Reforço por convocação e mobilização
FORES .....	Forças de Reserva
IGE .....	Inspecção Geral do Exército
LPM .....	Lei de Programação Militar
MDN .....	Ministério da Defesa Nacional
MIS .....	<i>Management Information System</i>
N.A. ....	Nota do Autor

OCAD .....	Órgãos de Comando, Administração e Direcção
OIT .....	Órgãos de Implantação Territorial
op. cit. ....	Obra citada
TN .....	Território Nacional
TO .....	Teatro de Operações
POMDN – E	Proposta de Orçamento do Ministério da Defesa Nacional – Exército
PPA/POP .....	Proposta de Plano de Actividades/Proposta de Orçamento Programa
SI .....	Sistemas de Informação
SIAPE .....	Sistema de Informação de Apoio ao Pessoal do Exército
SIFin	Sistema de Informação Financeira
SILOG .....	Sistema Integrado de Informação Logística
SIPPO .....	Sistema de Informação, Planeamento, Programação e Orçamentação
TBG .....	<i>Tableau/tableaux de Bord</i> de Gestão
UEO .....	Unidades, Estabelecimentos e Órgãos
POC –E .....	Plano Oficial de Contabilidade – Exército
NRAFE .....	Novo Regime de Administração Financeira do Estado